МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«КАЗАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Допустить к защите

Заведующий кафедрой
_____ Клычова Г.С.
«7»февраля 2022 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: **Развитие методики управленческого учёта и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях на примере закрытого акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан**

Направление подготовки 38.04.01 Экономика
Направленность Учет, анализ и аудит

Выпускник (магистрант) А.М. Лаврова

Научный руководитель
д.э.н., профессор А.Р. Закирова

Рецензент
к.с.х.н., доцент И.Г. Гайнутдинов

Казань 2022

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ Клычова Г.С.
«18»ноября 2019 г.

ЗАДАНИЕ
на выпускную квалификационную работу
Лавровой Анны Михайловны

1. Тема работы: Развитие методики управленческого учёта и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях на примере закрытого акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан
2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы «7»февраля 2022 г.
3. Исходные данные к работе: специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ, нормативно-правовые документы
4. Перечень подлежащих разработке вопросов: экономическая сущность, понятие и классификация затрат, издержек, расходов и методов учета затрат; сущность, содержание и предпосылки необходимости организации управленческого учета в сельскохозяйственных организациях; основополагающие принципы и функции управленческого учета в системе управления затратами сельскохозяйственной организации; развитие и современное состояние систем учета затрат; возможности применения методов производственного учета в системе управленческого учета затрат; совершенствование аналитического, синтетического учета затрат и управленческой отчетности; методология и организация внутреннего контроля затрат как инструментария и функции управленческого учета; методические основы внутреннего контроля в системе управления затратами организации; анализ затрат сельскохозяйственной организации как основа системы внутреннего контроля.
5. Перечень графических материалов:
6. Дата выдачи задания «18» ноября 2019 г.

Руководитель А.Р. Закирова
Задание принял к исполнению А.М. Лаврова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Прим
ВВЕДЕНИЕ	18.11.2019	выпо
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	19.10.2020	выпо
1.1 Экономическая сущность, понятие и классификация затрат, издержек, расходов и методов учета затрат		
1.2 Сущность, содержание и предпосылки необходимости организации управленческого учета в сельскохозяйственных организациях		
1.3 Основополагающие принципы и функции управленческого учета в системе управления затратами сельскохозяйственной организации		
2 АНАЛИЗ МЕТОДОВ И СИСТЕМ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ И ВОЗМОЖНОСТЕЙ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НА ПРИМЕРЕ ЗАКРЫТОГО АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ	5.03.2021	выпо
2.1 Развитие и современное состояние систем учета затрат		
2.2 Возможности применения методов производственного учета в системе управленческого учета затрат		
2.3. Совершенствование аналитического, синтетического учета затрат и формирования управленческой отчетности		
3 РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ В ЗАКРЫТОМ АКЦИОНЕРНОМ ОБЩЕСТВЕ «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН	11.12.2021	выпо
3.1 Методология и организация внутреннего контроля затрат как инструментария и функции управленческого учета		
3.2. Методические основы внутреннего контроля в системе управления затратами организации		
3.3 Анализ затрат сельскохозяйственной организации как основа системы внутреннего контроля		
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	24.01.2022	выпо
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	24.01.2022	выпо
ПРИЛОЖЕНИЯ	24.01.2022	выпо

Обучающийся А. М. Лаврова

Руководитель А.Р. Закирова

Аннотация
к выпускной квалификационной работе магистра

Лавровой Анны Михайловны на тему Развитие методики управленческого учёта и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях на примере закрытого акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан

Целью выпускной квалификационной работы является разработка теоретических и методологических положений развития управленческого учета и контроля затрат в системе управления сельскохозяйственным производством, обоснование методических решений и организационно-практических рекомендаций по их совершенствованию в условиях рыночной экономики.

Научная новизна результатов исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке организационно-методических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях.

Annotation
for the final qualifying work of the master

Lavrova Anna Mikhailovna on the topic Development of methods of management accounting and cost control in agricultural organizations on the example of the closed joint-stock company «Biryuly» Vysokogorsky district of the Republic of Tatarstan

The purpose of the final qualification work is to develop theoretical and methodological provisions for the development of management accounting and cost control in the agricultural production management system, substantiate methodological solutions and organizational and practical recommendations for their improvement in a market economy.

The scientific novelty of the research results lies in the substantiation of theoretical provisions and the development of organizational and methodological recommendations for improving management accounting and cost control in agricultural organizations

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 5

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ 9

1.1 Экономическая сущность, понятие и классификация затрат, издержек, расходов и методов учета затрат 9

1.2 Сущность, содержание и предпосылки необходимости организации управленческого учета в сельскохозяйственных организациях 17

1.3 Основополагающие принципы и функции управленческого учета в системе управления затратами сельскохозяйственной организации 27

2 АНАЛИЗ МЕТОДОВ И СИСТЕМ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ И ВОЗМОЖНОСТЕЙ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НА ПРИМЕРЕ ЗАКРЫТОГО АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ 31

2.1 Развитие и современное состояние систем учета затрат 31

2.2 Возможности применения методов производственного учета в системе управленческого учета затрат 44

2.3. Совершенствование аналитического, синтетического учета затрат и формирования управленческой отчетности 50

3 РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ В ЗАКРЫТОМ АКЦИОНЕРНОМ ОБЩЕСТВЕ «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН 62

3.1 Методология и организация внутреннего контроля затрат как инструментария и функции управленческого учета 62

3.2. Методические основы внутреннего контроля в системе управления затратами организации 73

3.3 Анализ затрат сельскохозяйственной организации как основа системы внутреннего контроля 86

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 96

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК 99

ПРИЛОЖЕНИЯ

ВВЕДЕНИЕ

Сложности переходного периода от административно-командной системы управления к рыночной экономике, изменение экономической и политической ситуации, методов хозяйствования в стране предопределяют необходимость перестройки системы управления сельским хозяйством, улучшения ее качества, выполняемых функций и методов управления. Развитие новых экономических отношений должно быть направлено на создание мобильных внутрихозяйственных структур, установление и совершенствование экономических взаимоотношений между ними, между хозяйствующими субъектами и государством. Отсюда следует, что без создания эффективной системы управления и активно-адаптивного применения ее социально-экономических методов и рычагов воздействия невозможно эффективное ведение производственной деятельности в сельском хозяйстве, невозможно оперативное выявление и мобилизация внутренних резервов производства.

В современных условиях в сельском хозяйстве важное значение приобретает развитие не только бухгалтерского учета, но и контроля. Создание или трансформация управленческих воззрений видоизменяет и контрольные функции аппарата управления, образование обособленных контрольных органов. Отсутствие эффективного контрольного механизма - одна из причин обвального падения экономики, интенсивного роста неплатежей и теневой экономики.

За последние годы ученые - экономисты внесли весомый вклад в решение общих проблем теории, методологии и организации управленческого учета и контроля затрат. Однако научная разработка теоретических, методологических и организационно-практических положений функционирования бухгалтерского финансового и управленческого учета, а также контроля, и особенно внутреннего аудита, применительно к аграрной сфере в условиях трансформационной экономики недостаточна. Отсутствие системного решения названных проблем бухгалтерского учета и контроля, оторванность их

практического функционирования от конкретных информационных потребностей, слабая гибкость и адаптивность к быстроизменяющимся условиям внутреннего управления и внешней среды трансформационной экономики не позволяет в полной мере развивать оперативное, тактическое и стратегическое управление эффективностью развития сельским хозяйством.

Общие вопросы учетно - аналитического обеспечения управления деятельностью организаций, в том числе АПК, а также вопросы, связанные с изучением особенностей учета и контроля затрат, нашли отражение в работах отечественных и зарубежных ученых: Р.А. Алборова, С.М. Бычковой, А.Я. М.В. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, Г.С. Клычовой, А.Р. Закировой.

Недостаточная разработанность указанных вопросов, большая научно-практическая значимость и жизненная важность решения проблем прогрессивного развития бухгалтерского учета и контроля в системе управления эффективностью сельскохозяйственного производства обусловили выбор темы выпускной квалификационной работы, ее цель, задачи и последовательность научного исследования.

Целью выпускной квалификационной работы является разработка теоретических и методологических положений развития управленческого учета и контроля затрат в системе управления сельскохозяйственным производством, обоснование методических решений и организационно-практических рекомендаций по их совершенствованию в условиях рыночной экономики.

В соответствии с поставленной целью определены основные задачи исследования:

- уточнение экономической сущности, понятия и классификации издержек, расходов, затрат и методов учета затрат;

- обоснование теоретических положений, уточняющих принципы, функции и содержание управленческого учета затрат и организационно – методические аспекты его моделирования по центрам ответственности в сельскохозяйственных организациях;

- разработка организационно-методических рекомендаций по рационализации управленческого учета затрат по центрам ответственности, местам возникновения издержек и их носителям в сельскохозяйственных организациях;

- разработка методики внутреннего контроля затрат как инструмента управленческого учета;

- обоснование рекомендаций к формированию внутренней управленческой отчетности по затратам в сельскохозяйственных организациях.

Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические проблемы управленческого учета и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях. Объектом исследования является ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ.

Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых по теории и методологии управления, управленческого учета, экономического анализа, контроля и другим экономическим и аграрным наукам. В процессе исследования применялись системный и процессный подходы к изучаемым проблемам, общенаучные и специальные методы: анализ, синтез, моделирование и абстрагирование, расчетно-конструктивный, экономико-статистический, приемы апробирования, систематизация изучаемого теоретического и практического материала. При разработке вопросов исследования использовались данные ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ, материалы органов статистики, научных учреждений, а также результаты личных наблюдений автора работы.

Научная новизна результатов исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке организационно-методических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях. В процессе исследования получены следующие основные результаты:

- -обоснованы теоретические положения, уточняющие принципы, функции и содержание управленческого учета затрат и концептуальные решения его моделирования по центрам ответственности в сельскохозяйственных организациях;

- предложены рекомендации по практическому использованию в оптимальном сочетании методов производственного и систем управленческого учета затрат по центрам ответственности в сельскохозяйственных организациях;

- разработаны организационно-методические рекомендации по рационализации управленческого учета затрат по центрам ответственности, местам возникновения издержек и их носителям в сельскохозяйственных организациях;

- обоснованы допущения, требования и методические аспекты совершенствования управленческой отчетности центров ответственности;

- обоснованы рекомендации по организации системы внутреннего контроля затрат как инструмента управленческого учета.

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные положения и рекомендации направлены на совершенствование и повышение эффективности функционирования системы управленческого учета затрат и контроля в сельскохозяйственных организациях. Практическое применение полученных результатов позволит: создать в организациях рациональную информационную базу управления эффективностью производства сельскохозяйственной продукции; усилить взаимосвязь и взаимодействие всех функций управления деятельностью сельскохозяйственных организаций.

Результаты исследования представлялись в форме научных докладов, рекомендаций и получили положительную оценку на научно-практических и научно-методических конференциях Казанского ГАУ.

1ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1 Экономическая сущность, понятие и классификация затрат, издержек, расходов и методов учета затрат

Информация, необходимая для управления предприятием возникает в производственной деятельности предприятия. Производительная деятельность является основой сельскохозяйственного предприятия, а именно от результатов деятельности зависит эффективность производства сельскохозяйственной продукции. Важное значение имеет учет и контроль производственной сферы. Управленческий учет предоставляет информацию руководству для планирования, контроля, анализа и принятия решений.

Управленческий учет представляет интегрированную систему, включающую вопросы как непосредственно бухгалтерского учета, таки планирования, контроля, анализа работы предприятия (и в первую очередь производственных затрат) в целях принятия необходимых управленческих решений по совершенствованию производства, снижению затрат и повышению финансовых результатов деятельности предприятия.

Управленческий (производительный) учет охватывает все виды учетной информации, которая обрабатывается, измеряется и передается для внутреннего использования руководством, а также систему аналитических счетов по учету производства, калькуляции себестоимости и является коммерческой тайной предприятия. Поэтому в литературе управленческий учет называют производственным учетом, хотя он и выходит за пределы только производственного учета. С другой стороны, в управлении используются данные не только производственного, но и финансового учета.

Главным объектом управленческого (производственного) учета являются затраты на производство продукции (работ, услуг).

Вопросы формирования себестоимости продукции, работ и услуг является одним из наиболее сложных участков бухгалтерского учета. Необходимость предъявления повышенных требований к организации учета затрат на производство обусловлено еще тем, что от правильности и своевременности определения фактической себестоимости продукции, непосредственно зависит своевременность и эффективность управленческих решений, правильность определения приоритетов дальнейшего развития производства. В новых условиях хозяйствования возрастает роль экономических методов управления, стоимостных рычагов воздействия на эффективность производства. Важное значение приобретает рациональное использование производственного потенциала и экономия материальных и финансовых ресурсов, снижение себестоимости продукции и повышения на этой основе рентабельности сельскохозяйственного производства. В литературе по поводу экономического содержания себестоимости нет единого мнения. Одни экономисты считают, что в себестоимость нужно включать только стоимость продукта, созданного необходимым трудом, другие обосновывают включение в себестоимость всех расходов предприятия, независимо от их связи с процессом создания стоимости.

Литнник В.Г. пишет, что себестоимость продукции – выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию и исчисление этого показателя необходимо для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; определения рентабельности производства и отдельных видов продукции, выявления резервов снижения себестоимости продукции: определения цен на продукцию и др. [37 , с.22].

Мизиковский Е.А.отмечает, что себестоимость связана со стоимостью. Эта взаимосвязь обусловлена их внутренним единством и делает необходимым включения в себестоимость расходов предприятия, являющихся составными элементами стоимости. Однако, стоимость – категории разноплановые. Стоимость характеризует издержки производства, количественно равные общественно необходимым затратам труда на производство продукции, а

себестоимость выражает в денежной форме все затраты предприятия на производство и реализация продукции и служит одним из качественных показателей работы предприятия [39, с.471].

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

Так, Осипов В.И. считает, что себестоимость продукции, работ, услуг как объективный экономический показатель деятельности организаций, представляющей собой стоимостную оценку используемых в процессах производства, управления и реализации производственных и финансовых ресурсов, должна формироваться в соответствии с основными экономическими принципами и экономическим содержанием хозяйственных операций. Определять экономический смысл и содержание понесенных расходов должны службы самого предприятия: бухгалтерские, экономические, финансовые [44, с.445].

Например, Пашигорева В.И. отмечает, что себестоимость продукции – обобщающий показатель, поскольку в нем отражается влияние на производственную деятельность предприятий многочисленных фактов и условий, техническое оснащение хозяйства, урожайность сельскохозяйственных культур и т. п. Она утверждает, что себестоимость является одним из показателей, в котором отражена хозяйственная деятельность предприятия [45, с.81].

Каждый из авторов прав в своем понимании себестоимости не зависимо от того, с какой точки зрения они подходят к рассмотрению данного вопроса. Но, так или иначе, они все сходятся в одном – себестоимость включает в себя

все фактические расходы предприятия, связанные с производством и сбытом готовой продукции.

Процесс производства – это процесс соединения живого труда со средствами производства, протекает непрерывно. В основе классификации (выделении видов) производства лежит роль отдельных производств деятельности предприятия. Основное производство определяет название предприятия. Вспомогательные производства признаны обслуживать основное производство и оказывать услуги всем другим хозяйственным подразделениям. Обслуживающие производства удовлетворяют социальные нужды работников и населения. Все эти виды и группы производств представляют крупные объекты учета, для каждого из них отводятся в плане счетов синтетические и аналитические счета.

Для правильного понимания, однозначного толкования и использования, а также единого подхода для рационального построения учета затрат на производство мы считаем необходимым дать четкое определение понятий «затраты» и «расходы».

Очень часто в официальных документах, в статьях и книгах помимо термина «затраты» употребляют понятия «расходы», «издержки», нередко подразумевая под этими понятиями одни и те же, либо разные категории.

Так, по мнению Соколов Я.В, [48, с.13] издержки производства – это совокупное затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период.

Кондраков Н.П. считает, что издержки производства – это совокупное затраты общественного труда (живого и прошлого) на производство продукта, образующие его стоимостьм[36, с.635].

По мнению Хогенгрен Ч.издержек и производства представляют собой затраты живого и общественного труда на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу [49, с.34].

ВахрушинаМ.А. считает тождественными термины, «затраты на производство» и «издержки производства» и называет издержками

производства затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) [21, с.432].

Новиченко П.П. под затратами понимают потребление ресурсов или денег, которые нужно заплатить за товары или услуги [41, с.1024].

Овчинникова С.В. под затратами понимает стоимость выбывших денежных и других активов [43, с.352].

В самом общем плане издержки на производство являются совокупностью затрат живого и овеществленного (прошлого) труда, выступающего как затраты средств труда и предметов труда .

Расходы предоставляют собой часть затрат, понесенных предприятием для получения дохода, то есть уменьшение суммы капитала как результат деятельности предприятия в течение отчетного периода.

Затраты – это средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии и отражаемые в балансе как активы предприятия, способные в будущем принести доход.

Но на практике, по их мнению, понятия «издержки», «затраты», «расходы» отождествляются и для характеристики издержек, непосредственно связанных с производством связанных с производством, применяется термин «затраты на производстве».

По мнению Чумаченко Н.Г., расходы и затраты являются двумя разными категориями. Под расходами она понимает отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации. Суммы, взимаемые организацией от имени третьих лиц перечисляемые в их адрес (например, налог на добавленную стоимость), по ее мнению, не представляет собой отток экономической выгоды, приводящий к уменьшению капитала, а значит, расходами не является [50, с.211].

В международных стандартах финансовой отчетности дается только одно определение расходов. Расходы - это уменьшение экономических выгод в

течение отчетного периода, происходящее в форме или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

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

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

1. По экономическим элементам;
2. По калькуляционным статьям;
3. По отношению к производству – затраты предметов, средств и живого труда;
4. По отношению к объему производства – постоянные, условно-постоянные и переменные;
5. По способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции – прямые и косвенные;
6. По составу затрат – простые и комплексные;
7. По охвату нормированием – нормируемые и ненормируемые;
8. По степени охвата планом – планируемые и не планируемые.
9. По технико-экономическому содержанию – основные и накладные;

10. По отношению лимитированию – лимитируемые (для налогообложения) и нелимитируемые и т.д.

Принятия классификация издержек производства выполняет определенную функцию в системе калькулирования продукции и во многом отвечает задачам управленческого учета.

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

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

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

В состав затрат на оплату труда включаются выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда, оплаты очередных и дополнительных отпусков и т.д.

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

В состав элемента «Амортизация основных фондов» включают сумму начисленной амортизации основных средств производственного назначения, определяемую в соответствии с Федеральным стандартом бухгалтерского учета «Основные средства» (ФСБУ 6/2020).

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

В Российском бухгалтерском учете существуют различные виды и группировки затрат для принятия управленческих решений такие, как затраты входящие (приобретение и имеются в наличии), истекшие (израсходованные и потерявшие способность приносить доход в будущем), безвозвратные (они прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения и их невозможно изменить в будущем), вмененные (добавляются при принятии решений в случае ограниченности ресурсов, но в будущем их может и не быть), инкрементные (возникают в случае изготовления дополнительной продукции, если в результате принятого решения изменяются постоянные затраты, то их увеличение рассматривается как приростные, иначе инкрементные), маржинальные (дополнительные затраты в расчете не на весь выпуск продукции, а не единицу продукции). В целях контроля и регулирования затрат при меняется следующая их классификация: регулируемые и не регулируемые; эффективные и неэффективные; в пределах норм и отклонений норм; контролируемые и неконтролируемые.

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

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

1.2 Сущность, содержание и предпосылки необходимости организации управленческого учета в сельскохозяйственных организациях

Среди экономистов отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием, что затрудняет процесс внедрения управленческого учета в хозяйственную практику предприятий. Управленческий учет (от англ. management accounting) возник на стыке двух культур – финансового учета и менеджмента. Менеджмент всегда нуждался в информации, но финансовый учет, по мере развития и усложнения деловой среды, давал менеджерам все меньше необходимой информации. Управленческий учет использует не только фактические данные о совершенных операциях, но и аналитические, оценочные данные, а также данные о возможных событиях в будущем (планы и бюджеты), представляет руководителю не только количественную, но и качественную (неформальную) информацию. В качестве самостоятельной учетной системы управленческий учет возник в передовых западных станах в 60-е годы прошлого столетия [49].

Следует отметить, что все основные элементы системы управленческого учета (учет затрат на производство продукции и калькулирование её себестоимости, планирование, контроль, анализ себестоимости продукции и финансовых результатов) широко применялись в отечественной практике. Однако, отсутствие заинтересованности работников организаций в повышении эффективности производства не позволяло получить должный эффект от использования вышеуказанных методов. В большинстве организаций были ликвидированы плановые, финансовые и аналитические отделы. По мере развития рыночных отношений стали меняться подходы менеджеров к функциям управления (планирования, учета, организации, регулирования и контроля). Они стали рассматриваться во взаимодействии и целевой направленности на конечный финансовый результат. В настоящее время управленческий учет позволяет наиболее удачно реализовать функции учета,

планирования, контроля и регулирования себестоимости продукции не только в целом по организации, но и по её структурным подразделениям, центрам ответственности и отдельным службам [50, с. 3-4]. В управленческом учете нуждаются, прежде всего, перерабатывающие организации АПК.

Агропромышленный комплекс является важнейшей составной частью экономики России, где производится жизненно важная для общества продукция и сосредоточен огромный экономический потенциал. Спрос населения на продовольственные товары почти на 75% покрывается за счет АПК. Находясь в состоянии нестабильности, АПК по-прежнему вносит значительный вклад в формирование бюджета и имеет небольшой, но все-таки рост производства практически по всем стратегическим видам продукции (сырья для переработки) и категориям хозяйств в динамике за последние годы. Сырьем перерабатывающих предприятий является продукция сельскохозяйственного производства. Поэтому от эффективности развития сельского хозяйства зависит эффективность развития перерабатывающих организаций и наоборот.

Сельскохозяйственное производство связано с биологическими и природными процессами, находится в прямой зависимости от климатических факторов, вовлеченности в производство человека, земли, растений, животных, разнообразного по своему состоянию составу и назначению основного и оборотного капитала и является очень сложной формой хозяйственной деятельности [31, с.8].

Поэтому эти сложности необходимо учитывать при расчетных взаимоотношениях между перерабатывающими организациями и сельскохозяйственными предприятиями. Перерабатывающие организации должны быть заинтересованы в устойчивом развитии сельского хозяйства и повышении объемов приобретаемой ими от них сельскохозяйственной продукции по приемлемым для всех сторон ценам. По отношению к субсидируемому импорту продовольствия продукция российских товаропроизводителей оказывается неконкурентоспособной и вытесняется с внутреннего рынка. Общий объем импорта продовольственных товаров и

сельскохозяйственного сырья по сравнению с 2000 годом увеличился в 2,9 раза. Особенно высока доля импортной продукции на рынках мяса и молока. Это связано с недостаточностью производства мяса и молока в России. В этих обстоятельствах создание условий для устойчивого развития сельских территорий, ускорения темпов роста объемов сельскохозяйственного производства продукции и её переработки на основе повышения конкурентоспособности хозяйствующих субъектов становится приоритетным направлением аграрной экономической политики.

Динамичное и эффективное развитие АПК должно стать не только общеэкономической предпосылкой успешного решения большинства накопленных производственных, финансовых, социальных проблем, но и способом системного согласования установок на удвоение валового внутреннего продукта, сокращение бедности и повышение продовольственной безопасности страны, то есть должно обеспечить успешную реализацию всего комплекса целей социально-экономического развития страны в рассматриваемой перспективе [47].

В современных условиях кризисной экономики наиболее широкое применение в организациях АПК должны получить экономические методы управления, которые ориентированы на максимизацию прибыли, поэтому важно и значимо само явление управленческого учета и его применение в АПК.

В основе классического западного управленческого учета лежало управление затратами. И в российской, и в международной практике именно на базе данных управленческого учета принимаются управленческие решения, осуществляется контроль за текущей деятельностью и планирование. Однако очевидна и разница между западным и российским подходами: на Западе акцент делается на термине «управленческий», а в нашей стране - на термине «учет». Это объясняется тем, что на западных предприятиях управленческий учет используется для анализа, планирования и более точного принятия решений, а на российских - для получения достоверных, прозрачных и объективных данных (на Западе с этими задачами справляется финансовый

(бухгалтерский) учет). На российских предприятиях управленческий учет - это прежде всего система сбора и анализа информации о деятельности предприятия, которая полно и объективно отражает результаты его хозяйственных операций и ориентирована на потребности руководства и собственников компании. И лишь во вторую очередь эта система используется для управления затратами на уровне центров затрат и видов деятельности. В западных компаниях в понятие «управленческий учет» входит не только учет, достоверно отражающий текущее состояние бизнеса, но и планирование, контроль за исполнением планов, аналитические процедуры, помогающие принимать управленческие решения, методы ценообразования и даже вопросы стратегического планирования.

К задачам управленческого учета некоторые отечественные специалисты относят также анализ состояния запасов, расчет себестоимости, отслеживание исполнения бюджета и его коррекция. С помощью управленческого учета решаются следующие задачи: управление затратами, продажами, дебиторской задолженностью, кредитными ресурсами. Всего система управленческого учета выполняет около 40 функций» [15].

Сегодня словосочетание «бухгалтерский управленческий учет» имеет различные толкования среди специалистов. Одни считают, что управленческий учет является принципиально новым предметом и может быть ключом для принятия управленческих решений. Другие считают, что управленческий учет - это набор регистров, в которых фиксируется правдивая информация в отличии от той, которая предоставляется для составления финансовой отчетности. Третьи считают, что управленческий учет является новым прочтением старого, хорошо известного внутрихозяйственного расчета. Четвертые думают, что это оперативно-технический учет, только названный на иностранный манер в условиях рынка. Пятые утверждают, что управленческий учет – это только раздел финансового учета. Шестые сводят содержание управленческого учета к тому, что излагается в курсе «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в организациях различных отраслей» [32, с.65].

Яргутова А. описывали историю возникновения управленческого учета следующим образом: «Хотя на протяжении столетий бухгалтерский учет прежде всего был связан с государственной деятельностью (в частности, сбором налогов), промышленная революция выдвинула новые требования. Крупным предприятиям необходимы были огромные суммы денег для своего финансирования и увеличения числа людей, управляющих операциями. Образовались две группы: вкладчики и управляющие. Первая группа требовала от второй отчета о сохранности и использовании средств, предоставляемых фирме. В то же время менеджеры понимали, что требуемая информация также полезна для управления ресурсами фирмы; таким образом, началось развитие управленческого учета» [52, с. 18-19]. Проведя анализ методологических основ управленческого учета по изданиям отечественных специалистов можно сделать вывод, что на сегодняшний момент нет четкого и единого представления об управленческом учете, его предмете и объекте, а также применяемых методах.

Большинство российских специалистов, таких как: Клычова Г.С., Вахрушина М.А., Закирова А.Р. считают, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета, назначение которой состоит в обеспечении управленческого аппарата информацией для принятия решений, планирования, управления и контроля [21, 25, 32]. Такие авторы как Козин Е.Б. и Лисович Г.М. расширяют границы управленческого учета, утверждая, что он представляет систему учета, планирования, контроля и анализа затрат в разрезе объектов управления в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации или для управления этой деятельностью [35, с. 24; 38, с. 5].

Для того, чтобы глубже понять сущность управленческого учета необходимо рассмотреть сравнительную характеристику управленческого и финансового учета. Н.П. Кондраков рассматривает характеристику видов учета по 15 показателям. [36, с. 285-289].

По нашему мнению, управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета для отражения фактов хозяйственной жизни, измерения, интерпретации и передачи информации о них управляющей системе с целью

принятия управленческих решений и координации проблем будущего развития организации, ее сегментов деятельности посредством использования различных методов учета, контроля, анализа и бюджетирования (рис.1.1).

Приведенная модель (рис.1.1) управленческого учета затрат по центрам ответственности организации отвечает свойствам многомерности, многоаспектности и вариантности. Учет затрат в данной схеме разделен на определенные подфункции: подфункция $у_1$– $к_1$–характеризует содержание производственного учета и контроля затрат при использовании позаказного метода; $у_2$– $к_2$–содержание учета и контроля затратпри попроцессном методе; $у_3$– $к_3$–содержание учета и контроля затратпри попередельном методе; $у_4$– $к_4$– содержание учета и контроля при АВС-методе и т.д. Информация по подфункциям управленческого учета сельскохозяйственной организации позволяет успешно управлять затратами и результатами по переделам, процессам, центрам ответственности и другим объектам.

Подфункции $а_1$ – $б_1$, $а_2$ – $б_2$ означают связи координации и субординации между управляемой и управляющей системами посредством коммуникации информации управленческого учета.

Данная модель содержания управленческого учета затрат и его формы выражают неразрывно связанные аспекты: организационные, методические и технические. Она по форме отвечает принципу упорядоченности, то есть способу организации и продвижения в практическую жизнь содержания системы учета затрат, то есть информации о затратах. Указанная система включает в себя многотипность ее поведения в разных формах организации производства и методах управления: адаптивное – определяемое внутренней средой и функцией саморегуляции, присущей данной системе; активное – в котором существенную роль играют цели и задачи системы управления, преобразование и представление информации об управляемой системе в соответствии с потребностями управления.

Условные обозначения: ⟶ прямые связи (прямая передача информации);
- - - - ► обратные связи в информационной системе;
◄- - - ► связи координации и субординации между функциями управления посредством коммуникации информации управленческого учета;
◄⟷► учет и контроль затрат по подфункциям управленческого учета

Рис. 1.1 Модель управленческого учета сельскохозяйственной

Реализация содержания управленческого учета осуществляется через функции управления: прогнозирование, планирование, нормирование, учет по центрам ответственности, анализ хозяйственной деятельности, организация деятельности, контроль и регулирование. Управленческий учет путем системного применения инструментов (методов учета, систем учета и др.) обеспечивает взаимодействие функций бухгалтерского, оперативно – технического и статистического учета с функциями прогнозирования, планирования, организации, экономического анализа, контроля и регулирования.

В современной экономической литературе по-разному определяется также предмет и объект управленческого учета. Например, Т.П. Карпова считает, что предметом управленческого учета выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством (в состав таких объектов включаются производственные ресурсы, хозяйственные процессы и результаты) [29,с.29-31]. М.А. Вахрушина утверждает, что предметом управленческого учета является производственная деятельность организации и ее отдельных структурных подразделений (сегментов), называемых центрами ответственности, а объектами бухгалтерского управленческого учета являются [21]:издержки (текущие и капитальные) предприятия и его отдельных структурных подразделений; результаты хозяйственной деятельности как всего предприятия, так и отдельных центров ответственности; внутреннее ценообразование; бюджетирование и внутренняя отчетность.

Бухгалтерский учет (счетоводство) имеет дело с конкретными объектами [21, с.14-15]. Поскольку управленческий учет является подсистемой системы бухгалтерского учета, то здесь могут применяться те же самые объекты учета с большей их детализацией. Отсюда следует, что объектом и предметом управленческого учета являются хозяйственные процессы и их результаты.

В экономической литературе приводятся характеристики различных направлений управленческого учета. Так, Р. Энтони и Дж. Рис выделяют следующие: учет полной себестоимости, дифференцированный учет, учет по центрам ответственности [54, с.275]. Другие авторы [40 с.844]: учет затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции, учет финансовых результатов по центрам ответственности, дифференцированный учет.

По нашему мнению, направления управленческого учета можно определить как различные формы его организации. Процесс разработки и функционирования организационных форм управленческого учета подвержен влиянию многих факторов. Среди них можно выделить следующие: организационные и технологические особенности, применяемые технологии обработки данных, потребность в управленческой информации, экономические

возможности создания и функционирования таких систем. Формы управленческого учета направлены на формирование различной информации. При этом применяются разнообразные способы обработки данных и уровень измерения информации. Предлагаемая классификация форм управленческого учета отражена на рисунке 1.2.

Система управленческого учета затрат, объемов и результатов по центрам ответственности может быть эффективным средством управления затратами и прибылью, если будут соблюдены следующие условия: обоснованный выбор перечня центров ответственности; сметы затрат по центрам должны быть хорошо обоснованы и стимулировать уменьшение затрат; правильный выбор контролируемых расходов (затрат); обоснованный выбор ответственных за расходы, доходы и прибыль; обеспечение взаимосвязи отчетности центров ответственности различных уровней; система учета затрат по центрам ответственности должна функционировать параллельно во взаимосвязи с системой финансового учета расходов.

В условиях современного производства, для того, чтоб эффективно управлять деятельностью центров ответственности нужна информация, которая дает возможность быстро реагировать на различные отклонения показателей. Основой для формирования информационной планово-учетной и организационной модели любого предприятия является структура мест возникновения затрат. Сейчас этот вопрос можно решать иначе, то есть через формирование центров ответственности. Центр ответственности- это не просто структурное подразделение, в котором возникают какие-то издержки или доходы и т.д., а структурная единица, которая формируется как результат децентрализации и делегирования ответственности от высших уровней управления к низшим. Если высший менеджмент не передаст свои функции и не делегирует часть ответственности и соответственно прав на более низкие уровни управления, то в принципе выделить центр ответственности невозможно [29, с.72].

1.2. Классификация форм управленческого учета

При формировании центров ответственности и организации управленческого учета их деятельности необходимо решить вопрос не только о структуре мест возникновения затрат, но и носителях затрат. От этого зависит объективный выбор для использования методов производственного учета (попроцессного, позаказного, котлового и т.д.) затрат. Носителями затрат могут быть конкретные виды произведенной продукции, их однородные группы, специализированные виды деятельности, сами центры ответственности. В зависимости от этого определяются объекты учета затрат и методы производственного учета на уровне центров ответственности.

Развитие новой системы производственных (внутренних) и экономических отношений (внешних) требует создания в перерабатывающих

организациях качественно новой системы информации. В связи с этим возникает острая необходимость развития системы управленческого учета по различным моделям управления в сельскохозяйственных организациях. От решения этой проблемы зависит формирование текущей и стратегической миссии и философии предприятия, его финансовой политики по отношению к внутренней и внешней среде [12].

1.3 Основополагающие принципы и функции управленческого учета в системе управления затратами сельскохозяйственной организации

Концепция управленческого учета исходит из того, что затраты и результаты деятельности следует с большей или меньшей степенью достоверности определить до их осуществления и получения. Из их различных вариантов выбирается оптимальный, именно он включается в план и бюджет, выполнение которых контролируется методами учета фактических величин. На основе выявленных отклонений от плана, нормативов, сметных ассигнований бюджета принимаются меры, чтобы затраты и результаты были обеспечены на уровне заданных величин, или корректируется сам план.

Владея информацией управленческого учета, руководители высшего уровня могут осуществлять мониторинг всей финансово – хозяйственной деятельности предприятия, то есть отслеживать протекающие процессы. В режиме реального времени необходимо оперативно контролировать результаты работы, своевременно принимать меры для устранения недостатков, ведущих к удорожанию себестоимости и снижению рентабельности производства и продаж. На основе мониторинга делаются выводы о сильных и слабых сторонах деятельности организации, динамике их изменения, о благоприятных и неблагоприятных тенденциях развития внешних и внутренних факторов. Для успешной реализации функций управления производством управленческий учет должен основываться на основополагающих принципах и выполнять предписанные специфические свои функции в каждой организации, ее центрах

ответственности. Понятие «принцип» в переводе с латинского означает - основа, начало. То есть, является основным, исходным положением какой-либо теории или учения. Поэтому необходимо различать понятие «принципы» от понятий «допущения» и «требования». Допущение – трактуется как предположение, гипотеза, а требование – как правило, условие, обязательное для выполнения.

Принципы бухгалтерского учета, в том числе управленческого учета, как и его функции, не являются чем-то раз и навсегда заданным. Напротив, они исторически изменяются и развиваются, как и сама наука. Поэтому возникают новые принципы и новые функции учета, что связано также с открытостью данной системы и ее взаимодействием с другими организованными системами хозяйственного механизма и внешней средой [12, с.32-35].

К основным принципам управленческого учета, по нашему мнению, можно отнести:

1. Принцип организованной подсистемы означает, что подсистема управленческого учета обладает устойчивой структурой, состоящей из методов производственного учета и систем учета затрат, выпуска и результатов производства.

2. Принцип количественного, качественного и стоимостного измерения означает, что для оценки показателей хозяйственных процессов производства и фактов хозяйственной деятельности в управленческом учете могут быть использованы натуральные, трудовые и денежные измерители, а в сельскохозяйственных предприятиях еще и условно-натуральные, базисно-натуральные, энергетические и другие измерители с учетом качества и энергетической ценности продукции.

3. Принцип двойственности отражения фактов хозяйственной жизни и их трансформации в хозяйственные операции в условиях функционирования интегрированной системы учета.

4. Принцип периодичности обобщения данных и представления информации – информация о хозяйственных процессах должна систематически

обобщаться и представляться в виде отчетности и других форм управленческому персоналу по мере необходимости.

5. Принцип конфиденциальности означает, что данные документов, регистров и отчетов управленческого учета представляют собой коммерческую тайну.

6. Принцип интерпретации - преобразования информации – связан с тем, что информация должна быть полезной для управления.

Цель управленческого учета достигается в рамках его функций посредством решения ряда задач, которые сами по себе могут конкретизироваться подзадачами. Основными функциями управленческого учета в системе управления являются: информационная; контрольная; аналитическая; обратной связи; прогностическая; оценочно-сравнительная; социальная [12, с.36-38].

Информационная функция – означает обеспечение информацией управляющую систему организации, полезной для управления хозяйственными процессами. Контрольная функция – это процесс обеспечения достижения организацией поставленных целей и выполнения задач хозяйственно – производственной деятельности. Аналитическая функция – использование информации управленческого учета для анализа производственной и хозяйственной деятельности организации, ее сегментов, а также при изучении целесообразности системы принятых и эффективности состоявшихся управленческих решений.

Функция обратной связи – это связи координации и субординации между управляемой и управляющей системами организации на различных иерархических уровнях. Прогностическая функция – диагностика и прогнозирование хода производственных процессов путем использования гибких бюджетов, смет, заданий и т.п. Оценочно-сравнительная функция – соизмерение затрат, выпуска продукции и результатов производства для оценки эффективности деятельности центров ответственности и организации в целом. Социальная функция – проявляется путем: формирования управленческой

информации для создания стратегического экономического механизма хозяйствования, включающая такие элементы, как система страхования и резервирования, и стимулирования труда, система контроля и бюджетирования, система коммерческого расчета и результативности и др.

Из общеустановленных (или признанных) допущений бухгалтерского учета в системе управленческого необходимо использовать следующие допущения: временная определенность фактов хозяйственной деятельности; последовательность применения учетной политики.

Информация управленческого учета обладать определенными свойствами и качественными характеристиками для управления хозяйственными процессами. К свойствам информации управленческого учета можно отнести: востребованность; существенность; уместность; релевантность; надежность; нейтральность; стабильность и гибкость. К качественным характеристикам информации управленческого учета можно отнести: правдивость; понимаемость; полезность для управления, в том числе управления деятельностью сельскохозяйственных организаций.

2 АНАЛИЗ МЕТОДОВ И СИСТЕМ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ И ВОЗМОЖНОСТЕЙ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НА ПРИМЕРЕ ЗАКРЫТОГО АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ

2.1 Развитие и современное состояние систем учета затрат

На современном этапе развития конкурентных отношений, когда предприятия применяют современные технологии, более экономичное и производительное оборудование, совершенствуют организацию управления предприятиями, получение прибыли посредством увеличения цен становится проблематичным. На первый план выходят неценовые факторы завоевания рынка, в частности посредством улучшения качества производимой продукции, развития гарантийного и послегарантийного обслуживания, предоставления дополнительных услуг.

Управление затратами в целях формирования их оптимальной структуры, а также снижения их величины (при условии сохранения качества выпускаемой продукции) позволяет снизить цены на продукцию, что при прочих равных условиях дает предприятию возможность сохранить или даже укрепить свои позиции на рынке. Организация эффективного управления затратами в целях их оптимизации, повышения конкурентоспособности продукции и в конечном счете получения прибыли и обеспечения устойчивого финансового состояния является приоритетным направлением в деятельности предприятий.

Управление затратами – неотъемлемая часть краткосрочной политики предприятия, направленной на обеспечение текущей деятельности необходимыми ресурсами и бесперебойности осуществления производственно-хозяйственной деятельности. Продолжительное время затраты выявляли и учитывали так называемым котловым методом.

В едином бухгалтерском регистре в течение всего отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от

места их потребления и их целевой направленности. Котловой метод не выявлял возможностей снижения затрат, его основным недостатком была обезличенность информации. Такой учет не позволял предприятию получать необходимые данные для контроля за издержками производства по направлениям затрат, местам их возникновения, видам выпускаемой продукции.

Предпринимая попытку создать более мобильную систему учета затрат, повышающую информативность данных о затратах и способствующую усилению контроля за их использованием. В основе этой системы лежало деление затрат на фиксированные (сегодня это постоянные расходы) и переменные (условно-переменные). Ученые установили, что изменение фиксированных затрат напрямую не зависит от объема произведенной продукции, а переменные затраты увеличиваются или уменьшаются прямо пропорционально росту или снижению объема производства. Это привело к мысли, что увеличить объем производства можно при расходе меньших ресурсов, чем считалось ранее, так как условно-постоянные затраты увеличиваются неравномерно.

Американский экономист А. Г. Черч в 1901 г. в своей работе «Адекватное распределение производственных расходов» разделил условно-постоянные (или накладные) расходы, связанные с производством, на накладные расходы на рабочую силу и на общеорганизационные расходы. С этого времени в научных кругах велась дискуссия о том, в какой пропорции следует включать в себестоимость условно-постоянные расходы [53]. И лишь в 1936 г., когда Дж. Харрисом была выдвинута концепция «директ-костинг», необходимость в распределении накладных расходов исчезла. К середине 1960-х гг. этот метод завоевывает прочные позиции в учете. Однако для предприятия все более актуальной становится не столько задача точного и полного определения себестоимости, сколько предотвращение неоправданных затрат, которых можно было бы избежать. Решением этой задачи стало появление в начале XXв. в США, а затем и в Европе системы «стандарт-кост»,

сравнивающей фактические затраты с нормированными. Учет затрат стал развиваться таким образом, чтобы администрация не только определяла затраты, но и более полно контролировала использование ресурсов, предупреждая возникновение неоправданных затрат. Это привело к формированию Ч. Хонгрен концепции центров ответственности, в соответствии с которой затраты не только рассматривались в рамках всего предприятия, но и дифференцировались по центрам ответственности с назначением ответственных лиц. Таким образом, учет затрат сосредоточился не на конечном продукте производства, а непосредственно на производственном процессе [49].

В настоящее время наиболее распространенными в зарубежной практике системы учета затрат являются:

1) система учета полных затрат;

) система учета переменных затрат;

3) система учета нормативных затрат;

4) система учета затрат по методу ABC;

5) Система учета затрат по местам возникновения затрат;

6) система организации производства и учета JIT.

Система учета полных затрат (Absorption-costing) представляет собой систему учета затрат и калькулирования продукции, согласно которой все прямые производственные затраты и все косвенные затраты включаются в себестоимость продукции. Указанная система основывается на классификации затрат по способу отнесения на себестоимость (прямые и косвенные). Прямые расходы относятся на конкретный вид продукции экономически обоснованным способом. Общая сумма косвенных затрат распределяется по видам продукции пропорционально выбранным коэффициентам распределения. Чем больше затрат в структуре расходов предприятия являются прямыми, тем более точной оказывается величина себестоимости конкретных видов продукции. В российской практике применение данной системы учета затрат довольно распространено. Данная система позволяет сформировать полную

себестоимость отдельных видов продукции, а также себестоимость незавершенного производства и остатков готовой продукции на складе, вычислить рентабельность отдельных видов продукции [9]. Основные преимущества данной системы:

– возможность определить себестоимость и рентабельность отдельных видов продукции;

– применение в целях финансового учета и составления внешней отчетности;

– возможность исчислить полную себестоимость готовой продукции, запасов готовой продукции на складе и незавершенного производства;

– широкая сфера применения;

– возможность применения для расчета цены за единицу продукции.

К основным недостаткам системы можно отнести следующие:

– субъективность выбора коэффициента распределения;

– при сложной организационной структуре и большом ассортименте продукции существует вероятность выбора некорректной базы распределения, что искажает реальную величину себестоимости и ведет к установлению необоснованных цен;

– неоднозначность отнесения затрат к одной группе;

– невозможность применения для сравнительного анализа себестоимости однородных товаров, производимых разными предприятиями;

– можно сопоставить полные себестоимости одинаковых товаров разных производителей, но невозможно провести качественный анализ структуры себестоимости, а именно оценить влияние организационной структуры предприятия, доли постоянных затрат на величину себестоимости.

Наиболее эффективно применение системы на предприятиях малых и средних размеров, а также на предприятиях, производящих один или несколько видов продуктов. На более крупных предприятиях, а также на предприятиях со значительной номенклатурой выпускаемой продукции

эффективнее применять систему учета полных затрат в комбинации с другими системами учета.

Система учета переменных затрат, или «директ-костинг» (Direct-costing), представляет собой систему учета затрат и калькулирования, согласно которой только переменные производственные затраты включаются в себестоимость продукции и в оценку конечных запасов, а постоянные затраты в общей сумме относятся на финансовый результат деятельности и не разносятся по видам продукции. Основным понятием данной системы учета затрат является понятие маржинального дохода, который представляет собой доход, полученный предприятием после возмещения всех переменных затрат.

Основные преимущества указанной системы:

– установление взаимосвязи между объемом производства, величиной затрат и прибылью;

– определение точки безубыточности, т. е. минимального объема производства, при котором предприятие не получит убытка;

– возможность применения более гибкой системы ценообразования и установление нижней цены единицы продукции, что особенно эффективно при неполной загрузке производственных мощностей и уменьшает затоваривание продукции на складе;

– упрощение расчета себестоимости (по сравнению с системой учета полных затрат), поскольку отсутствует процедура распределения постоянных расходов по видам продукции;

– возможность составления оптимальной производственной программы и плана сбыта продукции;

– возможность определения прибыли, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции, что позволяет планировать цены и скидки на определенный объем продаж.

Однако система учета переменных затрат не лишена некоторых недостатков, среди которых:

– ведение учета затрат только по производственной себестоимости, что не отвечает требованиям российского законодательства в части формирования себестоимости;

– отсутствие информации о полной себестоимости единицы продукции. При применении метода переменных затрат необходимо помнить, что он предназначен главным образом для расчета минимальной цены единицы продукции. Если же использовать этот метод для проведения политики сниженных цен (т. е. не для дозагрузки производственных мощностей, а для достижения привилегированного положения на рынке), то в случае демпинга (политики сниженных цен) возникает вероятность того, что часть постоянных затрат не будет покрыта маржинальным доходом и предприятие попадет в зону убытков.

Система учета нормативных затрат, или «стандарт-кост» (Standard-cost), представляет собой систему учета затрат и калькулирования с использованием нормативных (стандартных) затрат. В основе ее лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них. До начала производственного процесса проводится предварительное нормирование затрат на единицу продукции. Для расчета накладных расходов составляются сметы, которые носят постоянный характер. В случае значительных колебаний объема производства, которые могут привести к изменению величины накладных расходов, составляются скользящие сметы с разбивкой всех статей накладных расходов на постоянные и переменные элементы. Для расчета стандартной себестоимости нормативные затраты на сырье и материалы, на оплату труда и нормативные накладные расходы суммируются. В ходе осуществления производственной деятельности фиксируются все факты отклонений от нормативных показателей.

На основе детального анализа причин отклонений разрабатываются управленческие решения по устранению этих причин. Среди основных недостатков системы «стандарт-кост» можно выделить следующие.

1. Система зависима от внешних условий. Изменения в законодательстве, изменения цен поставщиков, влияние фактора инфляции осложняют расчет нормативных затрат, которые должны быть неизменными в течение определенного периода.

2. Систему невозможно применить на всех стадиях жизненного цикла продукции. Как правило, в период разработки и внедрения товара на рынок затраты более не предсказуемы, поэтому расчет нормативных затрат может быть осуществлен в достаточной степени приблизительно.

3. Система не охватывает качественных показателей деятельности предприятия. Поскольку система опирается на показатели производительности и величины затрат при решении основной задачи, минимизация затрат и отклонений фактических показателей от нормативных, проблемы улучшения качества продукции, расширения номенклатуры дополнительных услуг остаются вне системы.

4. Отклонения от нормативных затрат, показывающие превышение фактических затрат над нормативными (или наоборот), как правило, слишком агрегированы, но не всегда привязаны к конкретным видам продукции, технологическим участкам, партиям продукции.

Между традиционным для отечественного учёта нормативным методом и системой «стандарт – кост» существуют сходства и различия [42]. В отличие от нормативного метода учета система «стандарт-кост» позволяет, во-первых, применять несколько вариантов стандартных норм затрат; во-вторых, установленные нормы на протяжении отчетного периода обычно не меняются и потому не ведется текущий учет изменений норм; в-третьих, можно применять отдельные синтетические счета; в-четвертых, он дает возможность списывать отклонения от норм непосредственно на финансовые результаты в конце отчетного периода. Области сравнения вышеуказанных методов представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Сравнительная характеристика нормативного метода и системы «стандарт-кост»

Область сравнения	Стандарт-кост	Нормативный метод
Ведение учета	В пределах норм	В пределах норм
Учет изменений норм	Текущий учет не ведется. Поэтому изменение норм не предполагается.	Ведется в разрезе причин и ответственных лиц. Поэтому изменение норм возможно.
Учет отклонений от норм прямых расходов	Документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты.	Документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты.
Учет отклонений от норм косвенных расходов	Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм. Отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на результаты финансовой деятельности или на виновных лиц.	Косвенные расходы относятся на себестоимость в сумме фактически произведенных затрат. Отклонения относятся на издержки производства.
Учет затрат	Ведется учет полных затрат.	Ведется учет полных затрат.
Цель направления	Ориентирован на процесс реализации.	Сосредоточен на процессе производства, поэтому не позволяет обосновывать цены.
Степень регламентированности	Не регламентирована. Отсутствует единая методика установления стандартов и ведения учетных регистров.	Регламентирована. Разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы.
Варианты ведения учета	Учет затрат, выпуска готовой продукции и незавершенного производства ведется по нормативам. Затраты на производство учитываются - по фактическим расходам, выпуск продукции – по нормативам, остаток незавершенного производства – по стандартам с учетом отклонений.	Незавершенное производство и выпуск готовой продукции оценивают по нормам на начало года. В текущем учете выделяются отклонения от норм. Все издержки учитываются как алгебраическая сумма двух слагаемых – нормы и отклонения.

Сфера применения данной системы учета затрат достаточно широка, исключение составляют предприятия с непостоянной номенклатурой

выпускаемой продукции или нестабильной технологией производства, а также деятельность на этапе разработки и внедрения нового вида товара.

Система нормативного метода строится таким путем, что в учете прямые затраты по каждому субъекту фиксируют в пределах исчисленных нормативных затрат и отдельно - суммы отклонений от нормативных затрат. При этом суммы превышения затрат против норм оформляют специальными сигнальными документами. Следовательно, в самой системе учета заложен контроль уровня затрат. В этом большое преимущество нормативного метода [39, с.135]. Кроме того, к достоинствам нормативного метода можно отнести положительные стороны, приведенные в таблице 2.2

Таблица 2.2 – Достоинства нормативного метода

№	Качественная характеристика метода
1	2
1.	Данные нормативного учета облегчают работу, связанную с подготовкой производства, оперативным планированием и организацией производства.
2.	Только нормативный метод учета затрат на производство дает возможность систематически в ходе производства контролировать затраты, влияющие на себестоимость продукции.
3.	Нормативный метод обеспечивает оперативность в принятии решений, направленных на улучшение экономических показателей
4.	При нормативном методе имеется больше возможностей получать сведения, необходимые для выявления результатов деятельности цехов, участков, бригад; определения конкретного вклада каждого подразделения в общие результаты работы предприятия и сбережение производственных ресурсов.
5.	При этом методе нет надобности в организации дополнительного учета показателей, в частности производственных затрат, экономии материальных ресурсов, использования труда рабочих.
6.	При нормативном методе снижается трудоемкость проведения инвентаризации остатков незавершенного производства, достигается большая взаимосвязь бухгалтерского учета с планированием и оперативным учетом, обеспечивается координация работы бухгалтерии и других экономических и технических служб, значительно повышается роль бухгалтерского учета в экономической работе, а значит, и авторитет бухгалтерии.

Использование этого метода позволяет организовать управление затратами по отклонениям. Она автоматически, без особого поиска и анализа фиксирует внимание управляющего органа на негативных явлениях и тем самым сигнализирует о необходимости выявления их причин и принятия соответствующих управленческих решений по их устранению, своевременной

корректировке процесса производства непосредственно в ходе его осуществления, позволяет принять своевременные меры по уточнению материального обеспечения, устранению возникающих диспропорций и т.п. [43]. Внедрение нормативного метода в сельскохозяйственных организациях позволит существенно сократить затраты на производство, снизить себестоимость продукции и увеличить доходы предприятия.

Одной из важнейших проблем при внедрении нормативного метода является организация нормативного хозяйства. Считаем, что нормативы необходимо устанавливать на максимально допустимом уровне материальных, трудовых и финансовых затрат на производство продукции в объективно сложившихся условиях деятельности предприятия. Они являются одним из инструментов, с помощью которого в бизнес-планах предприятия обеспечивается экономия затрат живого и прошлого труда на производство продукции, предполагается сбережение и рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Учитывая, что нормативные затраты представляют собой научно обоснованную величину расходов материальных, трудовых и финансовых ресурсов при нормальных условиях производства, их можно применять при текущем (оперативном) и перспективном (стратегическом) планировании и прогнозировании, осуществлении оценки уровней использования производственных ресурсов и сложившихся рыночных цен на продукцию переработки молока.

Недостатки существующих систем учета затрат обусловили поиски новых вариантов учета затрат, одной из которых является система ABC (Activity Based Costing), получившая широкое распространение в западных компаниях различных отраслей. В соответствии с методом ABC предприятие рассматривается как набор взаимосвязанных операций (функций). В процессе операции потребляются различные ресурсы (материалы, труд, оборудование). Под видом деятельности понимаются все функции, выполняемые для того, чтобы продукт был предоставлен покупателю. Соответственно продукт принимает на себя затраты на все виды деятельности, которые потребуются

для его создания и предоставления покупателю. Принципиальное отличие указанной системы учета затрат от традиционных состоит в порядке распределения косвенных (накладных) расходов. Вся производственно-хозяйственная деятельность разбивается на функции. Чем сложнее деятельность, тем большее число функций выделяется. Первоначально косвенные затраты переносятся на ресурсы пропорционально выбранным драйверам (параметрам распределения), поэтому выделяются все ресурсы, необходимые для выполнения каждой функции. Для каждого вида деятельности выбирается носитель затрат (факторы, вызывающие изменение затрат), который выражается в соответствующих единицах измерения (например, для функции обслуживания оргтехники предприятия носителем затрат может быть число единиц техники, для функции управления персоналом – число сотрудников). Через систему носителей затрат косвенные расходы распределятся на конкретные товары (работы, услуги).

Основные достоинства системы:

– точное определение производственных затрат, возможность устранить непроизводительные расходы;

– эффективный механизм управления затратами и прибылью, поскольку позволяет определить «вклад» каждого вида продукции, каждого клиента, каждой географической зоны в общий финансовый результат;

– возможность контроля не только объема затрат, но и причин их появления;

– возможность применения в качестве инструмента разработки эффективной ценовой и маркетинговой политики.

Указанная система позволяет значительно снизить затраты предприятий, усовершенствовать взаимосвязи между отдельными подразделениями, поэтому имеет большие перспективы внедрения на российских предприятиях. Наиболее эффективно применение АВС-метода на многоотраслевых предприятиях, в сложных хозяйственных комплексах, где велика доля косвенных затрат в структуре себестоимости.

Основными недостатками, связанными с внедрением и применением АВС-метода, являются его трудоемкость, сложность, а также значительные финансовые и материальные затраты на его постановку. Система учета затрат по местам возникновения затрат (центрам ответственности) зависит от существующей организационной структуры предприятия. Место возникновения затрат – организационная единица предприятия (бригада, отдел, участок, цех), выполняющая конкретные функции, для осуществления которых необходимы определенные ресурсы. Распределение затрат производится пропорционально выбранным базам распределения.

Среди преимуществ системы учета затрат по местам возникновения затрат можно отметить возможность:

– оценки затрат каждого структурного подразделения, их вклада в формирование общего финансового результата деятельности;

– получения оперативных данных о величине фактических затрат по любому структурному подразделению, заказу;

– выявления резервов снижения затрат по структурным подразделениям и по заказам; – оперативной корректировки затрат в случае изменения технологии, влияния внешних факторов.

Сфера применения данной системы учета затрат не ограничивается какими-либо условиями, однако наибольший эффект от ее внедрения может быть получен в крупных промышленных комплексах с большим количеством переделов. Основным недостатком, связанным с внедрением системы учета затрат по центрам ответственности, является его ресурсоемкость. Кроме того, внедрение системы требует постановки интегрированных информационных систем, что обусловливает дополнительные инвестиционные затраты и повышение квалификационных требований к персоналу для работы в данной информационной системе.

Система Just-in-time (т. е. точно в срок) была разработана и впервые применена в Японии в компании Toyota в середине 1970-х гг. [3]. Система основывается на производстве продукции небольшими партиями и отказе от

производства продукции крупными партиями. На предприятии практически отсутствуют запасы материально-производственных запасов, снабжение структурных подразделений производится «под заказ», т. е. по мере поступления заказа на производство продукции. В принципе JIT не является самостоятельной системой учета затрат, это система организации производства и предприятия в целом, что подразумевает и специфические особенности учета и формирования себестоимости. Цель данной системы – снижение лишних затрат в структуре себестоимости, снижение затрат на содержание, хранение и перевозку, эффективное использование производственных мощностей предприятия. Большая часть затрат становится прямыми. Например, сырье и материалы приобретаются под конкретный заказ (вид продукции), и большая часть затрат по поставке и погрузке-разгрузке материалов и сырья относится на данный заказ; конкретное оборудование участвует в производстве конкретного вида продукции, поэтому затраты на ремонт, текущее обслуживание и амортизационные отчисления становятся прямыми затратами и относятся на конкретный вид продукции.

Основными достоинствами системы являются:

– значительное снижение затрат на хранение и транспортировку запасов, что существенно уменьшает себестоимость продукции;

– сокращение времени на доставку материалов на предприятие;

– уменьшение доли косвенных затрат в структуре себестоимости, в связи с чем расчет себестоимости становится более точным;

– сокращение производственного цикла выполнения заказа;

– оперативность принятия решений по устранению брака, улучшению качества продукции и пр.

Основной недостаток – ограниченная сфера применения. Для формирования заявки на материалы и сырье и их доставки «точно в срок» предпочтительна географическая близость предприятий-поставщиков. Чем дальше находятся предприятия-контрагенты, тем больше времени необходимо

для доставки материалов, сырья, запасных частей и тем выше риски доставки (несоблюдение сроков, повреждение в процессе транспортировки и т.п.).

Таким образом, сфера применения JIT – предприятия малого или среднего размера и предприятия, производящие достаточно однородную продукцию. Наибольший эффект от применения достигается, если предприятия расположены в непосредственной близости от своих поставщиков.

2.2 Возможности применения методов производственного учета в системе управленческого учета затрат

На эффективность производства продукции в ЗАО «Бирюли» оказывают влияние различные факториальные признаки, основными из которых являются рациональное и рачительное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Именно поэтому, особое значение имеет правильная организация учета и контроля затрат на производство продукции в сельскохозяйственных организациях, которая должна основываться на научно-обоснованном подходе к выбору и оптимизации наиболее прогрессивных и максимально удовлетворяющих информационные потребности управления методах производственного и системах управленческого учета.

Таким образом, возникает объективная необходимость обоснования и выбора такого оптимального сочетания методов производственного и систем управленческого учета, которое отвечает реализации следующих задач: оперативное и постоянное (непрерывное) информационное обеспечение менеджеров, специалистов для принятия управленческих решений и корректировки планов (проектов, бюджетов, заданий); обеспечение реальной и достоверной базы ценообразования; получение информации о результатах и создание базы для контроля экономической эффективности деятельности организации и ее сегментов; обеспечение реальной и правдивой информационной базой для расчета стоимостной оценки продукции и

незавершенного производства; создание необходимой информационной базы не только для текущего планирования и управления, но и для стратегического планирования, управления, анализа и проектирования решений на перспективу.

Выбранные модели сочетания методов производственного и систем управленческого учета должны, на наш взгляд, отвечать детальному учету: издержек по видам, то есть, какие виды издержек возникли в организации в процессе производства продукции, выполнении работ и оказании услуг в отчетном периоде; издержек по местам их возникновения и центрам ответственности, то есть, где они были осуществлены, и какое подразделение несет за них ответственность, кому подконтрольны; издержек по носителям, то есть, на что и в каком размере относятся эти издержки (объекты учета, виды производственных работ, виды продукции).

На сегодня, практика самых передовых хозяйств подтверждает, что производство может быть эффективным даже в переходный (кризисный) к рынку период при условии усиления контрольных и аналитических функций учета затрат на производство. Если же сроки представления информации о затратах руководству организации будут слишком поздними, то данную информацию можно считать «мертвой» информацией [28, с.4].

Правильный выбор тех или иных методов учета и область их применения требуют определения содержания и научного обоснования их классификации, а также обобщения накопленного опыта в отечественной и зарубежной практике их использования, критического анализа тех или иных методов и нормативной базы [31].

В современных литературных источниках большинство авторов приводят следующие методы: нормативный, попроцессный, попередельный, позаказный и метод учета и калькулирования сокращенной себестоимости. В основу такой классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции некоторыми авторами положено понятие «объекты учета затрат и объекты калькуляции». Мы считаем более обоснованным подход, при котором методы учета затрат и методы калькуляции себестоимости продукции

рассматриваются едиными классификационными группами. По нашему мнению, метод учета затрат на производство и метод калькуляции себестоимости продукции – это тесно взаимосвязанные аспекты организации и технической основы реализации методологии учета в данной степени познания.

Методом учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции является процесс отражения операций о производстве и выпуске продукции в первичных документах, а также ее оценки, группировки издержек и исчисление себестоимости отдельных видов продукции и их калькуляционных единиц с помощью соответствующих приемов. В их основе лежат единые признаки, кроме того, они выполняют одну функцию для достижения единой цели через процессы коммуникации эффективного управления производством.

Применение методов учета затрат и калькулирования себестоимости зависит от многих факторов: форм организации производства, труда и его оплаты; эффективности использования экономических механизмов хозяйствования; определения места и роли управленческого учета; размеров и количества видов деятельности; выбранного порядка в учетной политике собирания и обобщения затрат на производство по объектам аналитического учета (видам групп готовой продукции); степени централизации и децентрализации бухгалтерского учета и др. Затраты в разрезе каждого объекта можно группировать и обобщать отдельно на расходы по действующим нормативам и отклонениям от норм или без такого разделения. Калькуляция себестоимости продукции является развитием метода учета затрат и дает возможность исчислять себестоимость продукции (работ, услуг), оценить незавершенное производство, брак в производстве, недостачи, потери или излишки продукции (работ, услуг).

В сельскохозяйственных организациях с большим успехом можно использовать методы учета затрат по центрам ответственности и методам возникновения издержек производства. В первом случае объектами учета

затрат становятся целиком центры ответственности, во втором – места возникновения затрат. Другие методы производственного учета также можно использовать в сельскохозяйственных организациях в оптимальном сочетании с системами учета затрат. Но для этого необходимо определить основные методические и технические аспекты практической их реализации (табл. 2.3).

Таблица 2.3 – Организационно-методические и технические аспекты реализации методов производственного учета в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Методы производственного учета затрат	Объект учета затрат	Предмет познания метода	Выполняемые функции	Организационно-методические и технические аспекты реализации метода учета затрат		
				Первичный учет затрат	Сводный учет затрат	Оценка результатов производства
1	2	3	4	5	6	7
1. Позаказный	Производственный заказ	Операции по затратам на производственный заказ продукции	Информационная, контрольная, аналитическая	Отражение операций в первичных документах	Лицевой счет аналитического учета по заказу	Сравнение фактических затрат с плановыми
2. Попере-дельный	Производственный передел	Операции по затратам конкретного передела	Информационная, контрольная, аналитическая	Отражение операций по переделу в первичных документах	Производственный отчет по переделу	Сравнение фактических затрат с затратами технологического передела технологической карты
3.По центрам ответственности	Структурное подразделение организации	Операции по затратам центра ответственности	Информационная, контрольная, аналитическая, прогнозная	Отражение операций в книге учета доходов и расходов	Управленческий отчет центра ответственности	Анализ окупаемости затрат, маржинального дохода и прибыли
4.По местам возникновения и носителям затрат	Основные и вспомогательные места возникновения затрат	Операции по затратам по местам их возникновения	Информационная, аналитическая, контрольная	Отражение операций по месту возникновения затрат в первичных документах	Производственный отчет места возникновения затрат	Анализ затрат по основным и вспомогательным местам возникновения затрат, носителям
5.Нормативный (система)	Разные объекты (производство	Отклонения от нормативных затрат	Оценочно-сравнительная, контрольн	Первичный учет затрат с использован	Управленческий отчет; Реестр отклонений	Анализ отклонений затрат от их норм по

	продукции, передел, подразделение и т.д.)		ая, аналитическая	ием сигнальных документов		местам, причинам и т.д.

Первая модель (табл.2.3) предполагает традиционный вариант постановки учета, в основе которого положен позаказный метод учета затрат на производство продукции. Основными недостатками данного метода учета затрат является отсутствие возможности оперативного (текущего) контроля затрат на производство. Поэтому для улучшения качества учета затрат при позаказном методе необходимо этот метод сочетать с нормативным методом путем обоснованного нормирования всех производственных затрат. Вторая модель производственного учета (табл.2.3.) издержек предполагает его организацию не только по отдельным объектам производства, но и в пределах каждого объекта - в разрезе технологических переделов производства. Простое ведение данного метода также не обеспечивает текущего контроля над затратами производства. Поэтому нами предлагается сочетание данного метода с нормативным методом.

При третьем варианте (табл.2.6) предполагается производственный учет затрат на производство продукции вести в разрезе структурных подразделений, но по статьям калькуляции, а сводный учет затрат – нарастающим итогом по всем подразделениям. Для оперативного управления издержками в бухгалтерии хозяйства целесообразно в специальной ведомости или реестре аналитического учета вести учет отклонений фактических затрат от их нормативов. Данный вариант учета может быть использован в сочетании с четвертым методом и нормативным методом учета и контроля затрат на производство продукции или при внедрении элементов данной системы (четвертый и пятый методы).

Таким образом, совершенствование рассмотренных методов учета затрат на производство, заключается в их использовании в сочетании с принципами нормативного метода (системы) учета затрат. Из проведенного исследования можно сделать вывод, что на выбор и определение метода учета затрат влияют

не только тип и характер производства, но и предмет учета, цели и задачи детального познания этого предмета в системе управления производством.

Анализируя международный опыт производственного учета, следует отметить, что во многих западных странах, например, в американских фирмах в настоящее время применяются два метода учета производственных затрат: учета затрат по заказам (Jobordercostsystem); учета затрат по процессам (Processcostsystem). Они в целом соответствуют отечественным методам учета затрат позаказному и попередельному (попроцессному).

Следует отметить, что учет полных затрат и исчисление себестоимости по совокупным издержкам должны применяться в условиях принятия перспективных программ и долгосрочных управленческих решений, а учет затрат по ограниченной себестоимости наиболее эффективен при принятии оперативных управленческих решений. Учет затрат и исчисление ограниченной себестоимости может применяться как в целом по организации, так и по ее структурным подразделениям. При этом анализ и контроль окупаемости затрат можно осуществлять по концептуальной методике, приведенной в таблице 2.4.

Постоянные затраты по отношению к объему производства практически, после достижения определенного уровня, не меняются. Поэтому мы предлагаем постоянные расходы (со счетов 25,26,44) ежемесячно или ежеквартально списывать за счет финансовых результатов соответствующей отрасли и организации в целом или же включать их в полную себестоимость проданной продукции (работ, услуг) [14; 107].

Таблица 2.4 – Концептуальная модель формирования маржинального дохода и прибыли

№ п/п	Показатели	Условные обозначения	Сумма у.д. ед.	Методика определения расчетных показателей
1.	Валовая продукция	ВП	10000	—
2.	Переменные затраты	ПЗ	5000	—
3.	Условно-переменные затраты	УПЗ	3000	—
4.	Производственный маржинальный доход	ПМД	2000	ПМД=ВП–ПЗ–УПЗ

5.	Постоянные затраты	ПОЗ	1000	—
6.	Прибыль	П	1000	П=МД–ПОЗ

Это позволяет снизить трудоемкость учета затрат и отказаться от условного распределения постоянных затрат в бухгалтерском учете. Ограничение себестоимости продукции лишь переменными издержками позволит упростить не только учет затрат, но и анализ, контроль и нормирование статей затрат. Это достигается сочетанием любого метода производственного учета с системой «директ-костинг»

При системе директ-костинг происходит сопоставление информации управленческого и финансового учета через построение пирамидальности учета затрат, объемов производства и результатов деятельности, необходимых для оперативного прогнозирования, текущего анализа и планирования. Другие системы также могут быть использованы в сочетании с различными методами производственного учета и между собой, что позволяет осуществить выбор и использовать наиболее эффективных моделей систем управленческого учета затрат. В результате в сельскохозяйственных организациях можно использовать различные варианты эффективных систем управленческого учета производственных затрат.

В основе предлагаемых систем управленческого учета лежат не только оптимальные сочетания использования систем с методами учета и между собой, но и предложенная классификация затрат по различным признакам, особенно по отношению к объему производства на переменные, условно – переменные и постоянные затраты.

Практическое использование любой из приведенных систем управленческого учета, особенно директ - костинга, в сочетании с нормативной системой и любым из методов производственного учета значительно повышает эффективность коммуникации информации между управляющей и управляемой системами (субъектом и объектом управления) посредством усиления взаимодействия всех функций управления и их обратной связи через системы контроля.

2.3 Совершенствование аналитического, синтетического учета затрат и формирования управленческой отчетности

Учет в ЗАО «Бирюли» должен обеспечивать оперативное, достоверное и полное поступление информации по организации в целом и отдельным ее подразделениям (центрам ответственности) о количестве, качестве и себестоимости полученной продукции переработки, трудовых, материальных и денежных затратах на ее производство. Кроме того, учет на стадии производства должен давать прогнозную информацию о прибыльности или убыточности данного вида производства продукции. В связи с этим необходимо установить: обоснованность организации аналитического учета затрат и выхода продукции отдельно в каждом цехе; по научно-обоснованной номенклатуре статей учитываются затраты на производство; соответствуют ли данные аналитического учета данным синтетического учета по счету 20 «Основное производство»; соблюдается ли правильность определения корреспондирующих счетов по хозяйственным операциям, связанным с производством продукции переработки.

Учёт затрат и выхода продукции в ЗАО «Бирюли» в настоящее время ведётся на счете 20 «Основное производство» в разрезе аналитических счетов по статьям затрат. Если рассматривать производство молока, статьи, по которым ведётся учёт затрат, являются следующие :

1.Сырьё и основные материалы.

2.Возвратные отходы

3.Транспортно-заготовительные расходы. Это расходы по содержанию приёмных пунктов и доставке молока.

4. Вспомогательные материалы на технологические цели. Это фильтровальные ткани, всевозможные ферменты, химикаты, дезинфицирующие и моющие средства, упаковочные материалы, тара однократного использования.

5. Топливо и электроэнергия на технологические цели.

6. Заработная плата производственных рабочих.

7. Отчисления на социальные нужды.

8. Расходы на подготовку и освоение производства.

9. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.

10. Цеховые расходы.

11. Общезаводские расходы.

12. Потери от брака. Это не возмещённые потери от брака, отнесённые на себестоимость готовой продукции.

13. Прочие производственные расходы.

14. Расходы на продажу продукции.

В результате совершения затрат, связанных с переработкой молока, делается бухгалтерская запись: дебет счета 20 «Основное производство», кредит счетов: 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства», 76«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 02 «Амортизация основных средств», и т.д.

Готовую продукцию, полученную из производства, приходуют в течении отчётного периода по плановой или нормативной себестоимости. Это оформляется следующими записями: дебет счетов 43 «Готовая продукция», кредит счета 20 «Основное производство» - по плановой себестоимости или дебет счетов 43 «Готовая продукция», кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» - по нормативной себестоимости. Забракованную готовую продукцию оформляют записью: дебет счета 28 «Брак в производстве», кредит счета 20 «Основное производство».

В конце отчётного периода исчисляют фактическую себестоимость готовой продукции. После этого плановую оценку продукции, полученной из

производства, доводят до фактической путём списания калькуляционной разницы дополнительной записью или методом «красного сторно». Если выпуск продукции в течение отчётного периода оценивался по нормативной себестоимости, то в конце отчётного периода сумма фактических затрат на производство списывается бухгалтерской записью: дебет счета 40 «Выпуск продукции», кредит счета 20 «Основное производство», а калькуляционная разница, выявленная на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», списывается дополнительной записью или методом «красного сторно» и составляются бухгалтерские записи: дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж», кредит счета 40 «Выпуск продукции», в случае реализации продукции.

Калькуляционной единицей является 1 тонна продукции. Данные о фактических затратах берут из дебетовой части аналитических счетов, открываемых к счету 20 «Основное производство». К исчислению себестоимости продукции приступают после закрытия счетов: 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве». Себестоимость возвратных отходов не калькулируется, а оценивается по ценам возможной реализации или использования. При исчислении фактической себестоимости продукции стоимость возвратных отходов из общей суммы фактических затрат на производство вычитается. Оставшаяся сумма затрат делится на количество полученной готовой продукции из производства. В результате получают фактическую себестоимость продукции.

Если невозможно учесть затраты отдельно на каждый вид продукции, т.е. когда из производства получают несколько видов продукции, тогда фактические затраты распределяют между видами продукции пропорционально нормативным затратам. После исчисления фактической себестоимости продукции плановая, или нормативная себестоимость продукции доводится до уровня фактической в общеустановленном порядке.

Объектами учета затрат в данной организации являются конкретные виды производства продукции, по которым ведется учет издержек по методу «проб и ошибок» из-за многочисленности аналитических счетов. В учете четко не выделяются статьи затрат, а по каждому объекту учета они относятся на себестоимость видов продукции (по плановым пропорциям). На счёт 20 «Основное производство» с аналитическими счетами по видам производства продукции записи хозяйственных операций ведут обезличенно, то есть без выделения цехов и конкретных периодов произведения затрат.

Совершенствование информационной базы управленческой отчетности, необходимой для принятия управленческих решений в ЗАО «Бирюли», должно осуществляться по следующим направлениям [41, с.10-17]:

- необходимое сочетание учета с анализом и выход непосредственно на управление;

- формирование учета как гибкой динамичной системы, выступающей связующим звеном между объектом и субъектом управления, объективно отражающей процессы, хозяйственные факты;

- построение системы обработки учетно-отчетной информации с учетом особенностей различных типов и структур предприятий.

Для реализации данных направлений необходимо переходить на принципиально новую, предлагаемую систему управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях АПК. Достоверная учетная и аналитическая информация, формируемая в единой информационной системе, служит основой для калькулирования себестоимости работ, а также выработки и принятия управленческих решений на всех уровнях и во всех звеньях структуры управления производством.

Внутренняя производственно-управленческая отчетность не регулируется законодательными и нормативными актами, поэтому состав и содержание отчетных показателей, форма и сроки их представления устанавливаются организацией самостоятельно и зависят от сферы ее экономической деятельности, организационно-правовой формы, квалификации

управленческого персонала и других специфических особенностей хозяйствующего субъекта.

В экономической литературе проблемам формирования производственно-управленческой отчетности уделяется значительно меньше внимания, чем другим видам отчетности. Так, ученые не выработали единого мнения о названии и содержании отчетности, составляемой по запросам управленческого персонала организации.

По нашему мнению, термин «производственно – управленческая отчетность» является более приемлемым, поскольку в нем отражено место формирования, направление и назначение отчетности, представляющей информацию, используемую внутренними пользователями для принятия управленческих решений.

Производственно-управленческая отчетность представляет собой проблему практически для всех руководителей предприятий, в основном из-за отсутствия соответствующей системы фиксирования, обработки и представления данных, на основе которых принимаются решения. Иногда сведения, получаемые руководством для контроля и принятия решений, формируются из системы налоговой отчетности, наличие которой требуется от всех предприятий по закону. Проблема состоит в том, что эти сведения служат специфическим целям и не отвечают потребностям руководства. Поэтому на многих предприятиях существуют параллельно две системы учета - бухгалтерский и «практический», т.е. служащий обеспечению выполнения повседневных рабочих задач сотрудников и руководителей предприятия. Как правило, такой учет ведется по принципу «снизу-вверх». Сотрудники предприятия для выполнения своей работы фиксируют необходимые им данные (первичную информацию). Когда руководству предприятия нужно получить какие-то сведения о положении дел на предприятии, оно обращается с запросами к менеджерам более низкого уровня, а те, в свою очередь, к исполнителям.

Следствием такого самопроизвольного подхода к формированию системы отчетности является то, что, как правило, возникает конфликт между той информацией, которую хочет получить руководство, и теми данными, которые могут предоставить исполнители. Причина этого конфликта очевидна – на разных уровнях иерархии предприятия требуется разная информация, а при построении системы отчетности «снизу-вверх» нарушается основной принцип построения информационной системы - ориентация на первое лицо. Исполнители обладают либо не теми видами данных, которые нужны руководству, либо нужными данными не с той степенью детализации. Кроме того, сведения поступают с запозданием.

Неточные данные могут быть причиной неверных решений. Точные данные, полученные с запозданием, также теряют ценность. Для того, чтобы руководство предприятия могло получать необходимые ему для принятия управленческих решений данные, необходимо строить систему отчетности «сверху вниз», формулируя потребности верхнего уровня управления и проецируя их на нижние уровни исполнения. Только такой подход обеспечивает получение и фиксирование на самом низшем исполнительском уровне таких первичных данных, которые в обобщенном виде смогут дать руководству предприятия ту информацию, в которой оно нуждается.

Важнейшими требованиями к системе управленческого учета являются своевременность, сопоставимость, точность и регулярность получения информации руководством предприятия. Эти требования могут быть реализованы при соблюдении ряда простых требований построения системы производственно-управленческой отчетности:

1. Система должна быть ориентирована на управленческий аппарат и на руководителя организации.

2. Требования к системе должны строиться «сверху вниз». Руководители каждого уровня должны проанализировать состав и периодичность необходимых им для выполнения своей работы данных.

3. Исполнители должны иметь возможность фиксирования и передачи «наверх» установленных их руководством данных.

4. Данные должны фиксироваться там, где порождаются.

5. Информация должна становиться доступной всем заинтересованным потребителям сразу же после ее фиксирования.

Очевидно, что эти требования, наиболее полно, могут быть реализованы с помощью автоматизированной системы. Однако опыт упорядочения систем производственно-управленческой отчетности на различных сельскохозяйственных предприятиях показывает, что установке автоматизированной системы управленческого учета должна предшествовать достаточно большая «бумажная» работа. Ее выполнение позволяет промоделировать различные особенности производственно-управленческой отчетности предприятия и, тем самым, ускорить процесс внедрения системы и избежать многих дорогостоящих ошибок.

Состав производственно-управленческой отчетности, а также степень ее детализации зависят от того, кому предоставляется информация. Наиболее общие данные предназначены для корпоративного уровня, более детализированные данные о состоянии деятельности поступают к менеджерам, а максимально подробная информация предоставляется руководителям функциональных подразделений. Впрочем, иногда появляется необходимость предоставления более детальной информации менеджерам [105]. В качестве основных показателей эффективности своей деятельности большинство предприятий рассматривают прибыль, выручку и объем затрат как по компании в целом, так и по подразделениям. По нашему мнению, наибольшее внимание необходимо уделять марже и показателю прибыльности подразделений, входящих в состав организации. На основе анализа маржинального дохода и прибыльности подразделений финансово-экономическая служба организации проводит сравнительный анализ эффективности деятельности разнонаправленных центров ответственности. На прибыль влияет множество факторов, в результате чего довольно сложно

оценивать деятельность по данному показателю. Поэтому необходимо также оценивать окупаемости затрат [34].

Для рационального построения производственно-управленческих отчетов с целью предупреждения дублирования необходимо разграничивать их виды. Сегодня можно выделить следующие виды отчетов:

1.Обязательные (предусмотренные системой управленческого документооборота предприятия) и дополнительные (составляются в зависимости от потребности управления);

2.Оперативные (представляют собой совокупность данных в определенном разрезе), агрегированные (фактическое значение показателей, сформированных из оперативных отчетов), сравнительные (сопоставление показателей – фактических и плановых, фактических и базовых, фактических и аналогичных по отрасли).

Исходя их мнения различных авторов о принципах и требованиях, предъявляемых к управленческой отчетности, можно систематизировать их перечень для практического использования. В таблице 2.5 отражены требования и допущения, которым должны отвечать форма и содержание производственно-управленческой отчетности.

Таблица 2.5 –Допущения и требования, предъявляемые к производственно- управленческой отчетности

№ п/п	Требования, допущения	Содержание требований, допущений	Последствия при несоблюдении данного требования, допущения
1	2	3	4
1	Экономичность	В отчетности не должно быть излишней, избыточной информации. Чем меньше объем отчета, тем более оперативно можно осмыслить его содержание и принять нужное решение.	Хаотичность представления данных, высокая трудоемкость выполняемой работы.
5	Существенность	В каждом производстве или отрасли имеются определенные показатели, на которые можно ориентироваться при определении эффективности или неэффективности работы	Ошибка оценки эффективности работы организации
3	Своевременность, оперативность	Должна быть возможность в массиве информации о деятельности организации своевременно (в сжатые	Возникновение ситуации «информационного вакуума», когда управленческое решение

		сроки) получить актуальные на текущий момент показатели или группу показателей	принимается без достаточной степени информированности
4	Достоверность, правдивость и стабильность	Управленческий учет не должен допускать манипуляций отчетными данными, их неоднозначной оценки, сокрытия или искажения	Все вышеперечисленные последствия
5	Полезность, уместность	Составители управленческой информации должны быть	Субъективность оценок, несвоевременность получения

Окончание таблицы 2.5

1	2	3	4
		заинтересованы в подготовке актуальной, достоверной и полезной для управления информации	управленческой информации, существенные временные затраты для получения дополнительной информации
6	Конфиденциальность	Доступ к информации, как обобщенной, так и детализированной, должен быть ограничен	Снижение прибыли за счет повышения работы конкурентов
7	Периодичность	Каждый вид отчета должен составляться в определенный и оптимальный период времени	Отсутствие системы и мониторинга
8	Сопоставимость	Система должна формировать однородные отчеты в различных аналитических разрезах: по организационным единицам, функциональным областям, бизнес-процессам, продуктам, клиентам ит.д.	Дезориентация менеджеров и генерального руководства
9	Адаптированность для автоматизации	Система отчетности должна быть автоматизированной для своевременности, низкой трудоемкости и комплексного учета всех факторов	Долговременность и трудоемкость подготовки отчетов
10	Адресность	Отчетность должна использоваться именно тем лицом, для которого она предназначена. Формы и содержание отчетов должны учитывать уровень подготовленности конкретного менеджера, для которого предназначен отчет	Возможность утечки информации, а также ошибочной интерпретации данных
11	Аналитичность	Пригодность для анализа и оперативного контроля	Отсутствие возможности принятия решения руководством или принятие ошибочного решения
12	Сканированность	Возможность проследить представленные данные в отчетности до первоисточника	Снижение аналитичности данных и невозможность идентификации причин возможных сложившихся ситуаций

Производственно-управленческая отчетность, как и любой отчет, это прежде всего набор критериев и показателей, которые отображают положение либо отдельных участков функционирования предприятия, либо хозяйственной деятельности в целом. При этом от того, насколько упорядочены, актуальны и систематичны показатели, представляемые в отчетности, зависит ее

эффективность и востребованность. Если нарушаются определенные связи и отчетность не выполняет своей информационной функции, то она становится формальной совокупностью цифр и не может именоваться производственно-управленческой.

Поэтому, по нашему мнению, производственно-управленческая отчетность должна формироваться уже в процессе ведения аналитического учета затрат и выпуска продукции. Другими словами, регистр аналитического учета затрат и выпуска продукции должен одновременно служить (в конце каждого отчетного периода) в качестве производственно-управленческой отчетности: на уровне подразделений; на уровне отделений; на уровне организаций (сводный отчет). При этом такой отчет может иметь три раздела: I – затраты на производство продукции; II – производство продукции в оценке по себестоимости; III – анализ окупаемости затрат, маржинального дохода и прибыли подразделения, отделения, организации до продажи продукции.

В этой связи нами предлагаются формы отчетности для документирования и аналитического учета, контроля и анализа затрат, маржинального дохода и прибыли, а также оценки деятельности центров ответственности сельскохозяйственных организаций. Они включают: Производственно-управленческий отчет центра ответственности; Сводный производственно-управленческий отчет по центрам ответственности. Производственно- управленческий отчет центра ответственности (приложение А) составляется по каждому переделу, циклу производственной деятельности или в целом по подразделению. В этом отчете соединены возможности: использования любого из методов производственного и систем управленческого учета затрат и способов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг); организации учета по любым, выбранным из всего разнообразия, объектам учета затрат в зависимости от принятой методологии иерархического уровня обобщения затрат и т.д.

Данный регистр (отчет) состоит из трех разделов. Первый раздел предназначен для отражения нормативных затрат, отклонений фактических

затрат от нормативных и фактических затрат и других показателей производства. При этом затраты здесь отражаются по статьям затрат по разработанной номенклатуре. Во втором разделе, соответственно, по графам отражается выход продукции с учетом ее качества. В данном разделе отражается также цеховая себестоимость каждого вида продукции. Третий раздел предназначен для отражения, контроля и анализа результатов производства продукции: отклонений переменных, условно-переменных и постоянных затрат от их нормативов по видам продукции, технологическому переделу, циклу производства, центру ответственности за месяц и с начала года; стоимости полученной продукции в оценке по внутрихозяйственным трансфертным ценам; маржинального дохода и прибыли центра ответственности для оценки эффективности его деятельности.

Сводный производственно-управленческий отчет по центрам ответственности (приложение б) составляется в центральной бухгалтерии организации в конце отчетного периода по всем цехам на основании данных производственно-управленческих отчетов всех центров ответственности. После тщательной проверки и сверки данных Сводного производственно-управленческого отчета с данными соответствующих отчетов подразделений,

Подчеркивая важность достоверного учета затрат и исчисления себестоимости продукции, а также обоснованность оценки деятельности подразделений, считаем целесообразным учет и контроль отклонений вести по этим подразделениям (цехам) и, следовательно, причинам возникновения по объектам учета затрат, что повысит оперативность анализа для принятия соответствующих адекватных решений.

3. РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ В ЗАКРЫТОМ АКЦИОНЕРНОМ ОБЩЕСТВЕ «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН

3.1 Методология и организация внутреннего контроля затрат как инструментария и функции управленческого учета

Международные стандарты финансовой отчетности могут выступать основой при построении системы управленческого учета. Но не следует забывать, что для эффективной работы этой системы, выполнения ею всех предусмотренных функций необходима действенная система контроля. В современных условиях ввиду роста конкуренции на мировых и отечественных рынках, быстрого развития и изменения технологий, увеличивающейся диверсификации бизнеса и усложнения бизнес-проектов, управление сельскохозяйственной организацией коренным образом изменяется, что влияет на функционирование ее контрольных систем. В связи с этим внутренний контроль, находясь на всех уровнях управления, приобретает характер основы, иначе говоря, гарантией успешной деятельности сельскохозяйственной организации в конкурентной среде рыночных отношений при прочих равных условиях будет являться эффективный внутренний контроль.

На сегодняшний день в ЗАО «Бирюли» контрольные мероприятия в качестве дополнительных функций осуществляются различными подразделениями и отделами. Данный факт вызывает разногласия между подразделениями в ответственности и обязанностях по осуществлению внутреннего контроля. Информация, необходимая для анализа и контроля поступает с опозданием, когда уже практически невозможно повлиять на

негативные отклонения и предотвратить потери от них. Очень часто по причине отсутствия своевременной, достоверной и полной информации руководители не могут объективно проанализировать, оценить причины отрицательных отклонений в работе, выявить резервы повышения эффективности деятельности и своевременно принять обоснованные управленческие решения.

Контроль – это функция управления, представляющая собой совокупность мероприятий по наблюдению и проверке состояния объекта управления, соблюдения и исполнения управляемым субъектом, принятых управленческих решений для выявления отклонения от заданных параметров и проведения регулирующих действий. Внутренний контроль – система внутриорганизационных мероприятий, осуществляемых руководством, должностными лицами, специально созданными службами в виде правового, экономического, финансового, производственно-технического контроля за финансово-хозяйственной деятельностью структурных подразделений и организации в целом, регламентированная его внутренними документами.

В процессе управления организацией внутренний контроль тесно взаимодействует с другими функциями процесса управления, т.е. непременно наблюдается взаимодействие и взаимосвязь контрольной функции с другой управленческой функцией (рис. 3.1).

Рис. 3.1 Взаимодействие и взаимосвязь контроля с другими функциями процесса управления [26]

Как видно из рисунка, по форме выделено три вида внутреннего контроля: внутренний аудиторский контроль, внутренний бухгалтерский контроль, внутренний управленческий контроль. В системе внутреннего контроля основное место отводится бухгалтерскому контролю, который проводиться бухгалтерской службой организации в интересах руководителей различных уровней.

Между контролем и бухгалтерским учетом существует обратная связь, поскольку контроль является одной из задач бухгалтерского учета, а в бухгалтерском учете в свою очередь формируется и аккумулируется основная информация для исследования и обработки в ходе контроля. Бухгалтерский контроль ведется на всех этапах учетной работы: на этапе анализа первичных документов, в ходе инвентаризации, в процессе учетной регистрации хозяйственных операций; при обобщении и анализе учетной и отчетной информации; в ходе проверок внутрихозяйственных подразделений, осуществляемых с другими службами организации.

При внутреннем управленческом контроле проводится проверка за исполнением мероприятий, обеспечивающих работу организации в

соответствии с разработанной стратегией ее развития в плане повышения эффективности производства, конкурентоспособности выпускаемой продукции, совершенствования управления, увеличения производительности труда, оптимизации затрат производства, улучшения результатов деятельности.

Основная задача управленческого контроля состоит в обеспечении согласованности поставленных задач, когда интересы каждого отдельно взятого сотрудника совпадают с интересами всей организации. Для реализации этой цели менеджеры должны надлежащим образом распределить обязанности своих подчиненных и разработать соответствующие критерии оценки их деятельности на основе данных сегментарного учета и отчетности [41, с. 28]. В соответствии с выбранной стратегией развития организации управленческий контроль может подразделяться на контроль по взаимосвязанным направлениям деятельности: контроль снабженческо-сбытовой политики, производственно-технологической и инновационной политики, ценовой политики, финансово-инвестиционной политики и кадровой политики.

Как видно из рис. 3.2, одним из признаков классификации внутреннего контроля является субъект контроля – лицо, осуществляющее контрольные действия и выполняющее контрольную функцию. Субъектами внутреннего контроля в сельскохозяйственной организации могут выступать: руководящие органы, контрольно-ревизионная комиссия или ревизор (в зависимости от масштабов организации); главный бухгалтер; руководители подразделений; руководители и главный бухгалтер филиала сельскохозяйственной организации (рис. 3.2). Субъекты внутреннего контроля могут классифицироваться в соответствии с выполняемыми функциями на субъекты, осуществляющие контроль в соответствии со служебными обязанностями (руководящие органы, ревизоры), и на субъекты, осуществляющие контроль наряду с другими функциями (главный бухгалтер; руководители подразделений).

Объект внутреннего контроля – это вся совокупность элементов системы сельскохозяйственной организации, подвергающихся контролю. В частности к

объектам можно отнести: сферы деятельности сельскохозяйственного предприятия; активы; управление информационными потоками (получение и передача информации) и обеспечение информационной безопасности; функционирование системы управления и системы внутреннего контроля.

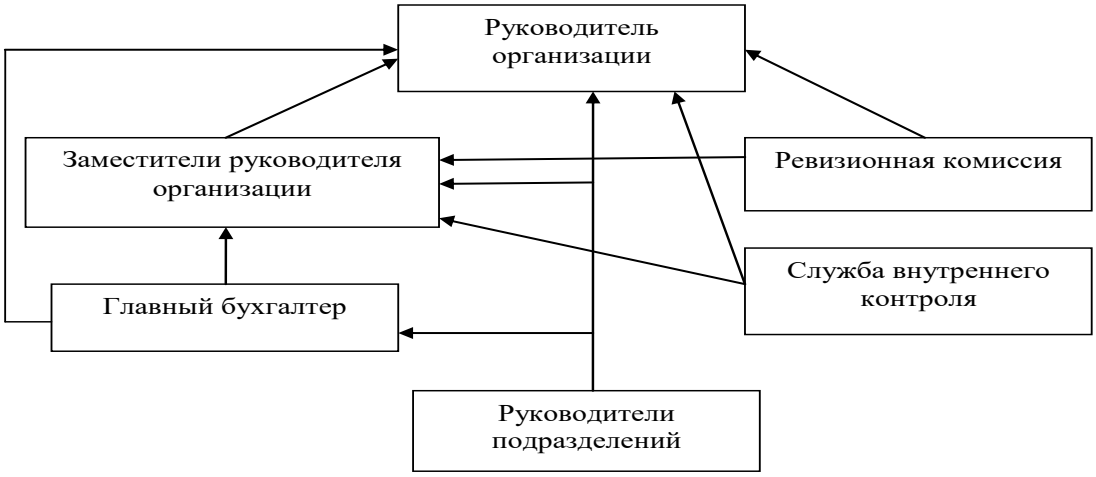

Рис. 3.2. Подчиненность субъектов внутреннего контроля ЗАО «Бирюли»

При классификации внутреннего контроля в качестве определяющего признака можно выделить структуру контролируемых объектов: контроль отдельных структурных подразделений, контроль предприятий с простой организационной структурой, контроль предприятий со сложной организационной структурой. Это позволяет координировать процедуры контроля в зависимости от сложности и стратегической направленности объекта [26].

Внутренний контроль выполняет следующие задачи: подтверждение осуществления внутрисистемных контрольных процедур; контроль за состоянием активов и обязательств, улучшением финансовых результатов деятельности; анализ эффективности работы системы внутреннего контроля и обработки информации; оценка получаемой из управленческой информационной системы информации. Таким образом, значение внутреннего контроля заключается в непрерывном наблюдении за эффективностью финансово-экономической, снабженческо-сбытовой и производственной

деятельности, обеспечение сохранности ресурсов, выявление и привлечение имеющихся резервов.

Организация системы внутреннего контроля в ЗАО «Бирюли» является весьма актуальной задачей, определяющей дальнейшее ее стабильное развитие. Эффективная система внутреннего контроля (СВК) – это основа функционирования системы управленческого учета, гарантия успешной деятельности предприятия. По мнению большинства специалистов [24] на систему внутреннего контроля оказывают влияние следующие факторы: позиция руководящего аппарата к системе внутреннего контроля; размеры, сложившаяся организационная структура, масштабы и виды деятельности сельскохозяйственной организации; цели и задачи системы внутреннего контроля; уровень автоматизации деятельности сельскохозяйственной организации; ресурсный потенциал; профессиональная компетентность кадрового состава.

При этом считается [26], что организация системы внутреннего контроля – сложный процесс, включающий следующие последовательные этапы постановки системы управления:

1. Критический анализ и сопоставление целей функционирования организации, определенных для прежних условий хозяйствования, установленной ранее стратегии, тактики, направлений работы с видами деятельности, размерами, организационной структурой, а также с потенциальными возможностями.

2. Разработка и документальное закрепление новой, удовлетворяющей условиям рынка концепции развития организации, комплекса мероприятий, позволяющих развивать эту деловую концепцию и способствовать совершенствованию организации, успешной реализации ее целей, усилению ее положения на рынке. К данным документами относятся положения о производственно-технологической, финансово - инвестиционной, инновационной, снабженческо-сбытовой, учетной и кадровой политике. Разработка этих положений должна осуществляться на основе глубокого

анализа, с проведением необходимых расчетов каждого элемента политики и выбора из имеющихся вариантов самого приемлемого для организации. Для последовательного осуществления предварительного, текущего и последующего контроля всех аспектов функционирования организации необходимо документальное закрепление политики организации в различных сферах ее финансово-хозяйственной деятельности.

3. Анализ эффективности и корректировка функционирующей структуры управления. Уточнение (разработка) положения об организационной структуре, которая содержит описание всех организационных звеньев с уточнением функциональной, административной, методической подчиненности, функций, которые они выполняют, направления их деятельности, установленный порядок их взаимоотношений, права, обязанность и ответственность.

4. Разработка типовых формальных процедур контроля отдельных хозяйственных и финансовых операций, что позволит упорядочить отношения между работниками в процессе контроля финансово-хозяйственной деятельности, эффективно управлять ресурсами, оценивать уровень качества и достоверности информации, используемой для принятия управленческих решений.

5. Организация службы внутреннего контроля или другого специализированного контрольного подразделения и определение путей совершенствования системы внутреннего контроля в зависимости от постоянного развития организации и непрерывно изменяющихся условий ее функционирования.

6. Прогнозная оценка эффективности (действенности) системы внутреннего контроля [26].

Модель организации эффективной системы внутреннего контроля сельскохозяйственной организации представлена на рис 3.3.

Как видно из рисунка, для достижения поставленной цели субъекты контроля при помощи контрольных инструментов оказывают направленное

воздействие на объекты контроля. Инструменты контроля фактически обеспечивают проведение внутреннего контроля.

К ним относятся:

- нормативная база, включающая комплекс разработанных и принятых в сельскохозяйственной организации нормативных документов, которые определяют деятельность самой организации, ее структурных подразделений и работников;

- контрольные процедуры – методы и способы, разработанные руководством организации для реализации поставленных целей и направленные на взаимодействие и функционирование отдельных элементов системы внутреннего контроля;

- проверка качества системы внутреннего контроля осуществляется путем постоянного наблюдения за ее функционированием для обнаружения нарушений в ее работе, оценки степени ее соответствия задачам деятельности сельскохозяйственной организации, обоснование предложений и проведение контроля за реализацией решений по ее дальнейшему развитию.

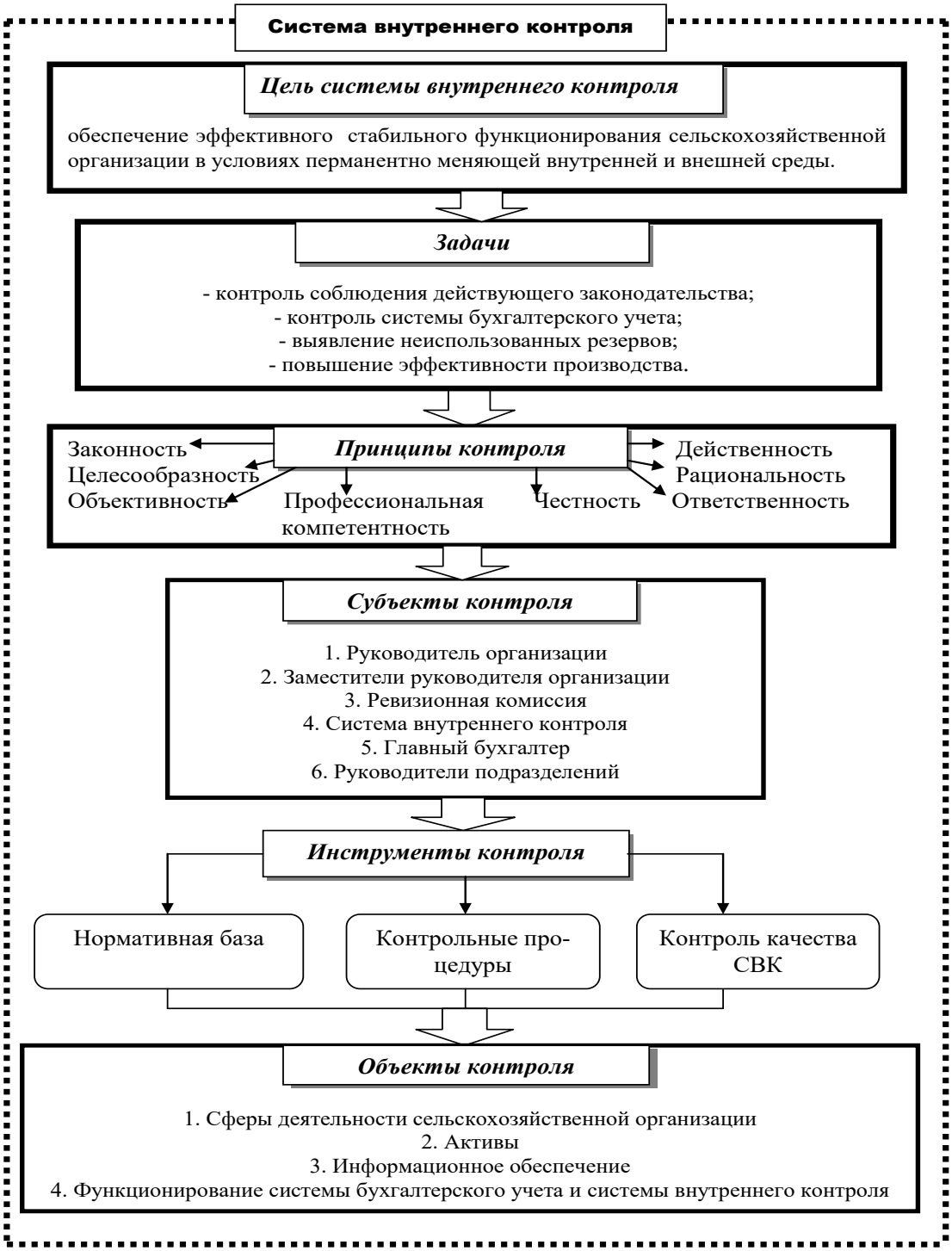

Рис. 3.3 Модель системы внутреннего контроля затрат ЗАО «Бирюли» Высокогорского района

Следует согласиться с мнением отдельных авторов [26], что в состав службы внутреннего контроля необходимо включать наряду со специалистами по проверке финансово-хозяйственной деятельности организаций и других специалистов (по налогообложению, правовым вопросам, финансовому

анализу и т.д.), поскольку задачи и функции службы внутреннего контроля несколько шире, чем контрольно-ревизионной службы. Все работники службы внутреннего контроля должны иметь соответствующее материально-техническое и информационное обеспечение, осуществлять информационное взаимодействие в виде прямы и обратных связей, подчиняться соответствующему руководящему органу. На рис.3.4 представлен состав службы внутреннего контроля сельскохозяйственной организации, имеющей филиалы.

Рис. 3.4. Служба внутреннего контроля ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Руководитель службы – это профессиональный, компетентный специалист, который может дать высшему руководству обоснованные рекомендации в различных областях производственно-финансовой деятельности.

Руководитель, как правило, выполняет следующие функции: составляет график планируемых проверок; формирует состав группы для проверки филиала и документальное оформление результатов контрольных процедур; консультирует по возникающим проблемным вопросам; осуществляет контроль исполнения распоряжений и приказов руководителя головной организации; по результатам проделанной службой внутреннего контроля работы составляет общий отчет; может принимать участие в разработке

методического материала по повышению профессионального уровня работников управления и бухгалтерской службы, и т.п.

Специалист по проверке подразделений головной организации анализирует финансовые потоки между головной организацией и филиалами; проводит консультации по финансовым вопросам; принимает участие в составлении общего плана и программы внутреннего контроля и в текущем контроле за финансовой деятельностью филиалов; составляет отчет по результатам внутреннего контроля.

Специалист по проверкам филиалов составляет график проверок; формирует выездную комиссию; проводит текущий контроль работы с филиалом; составляет общий план и программу внутреннего контроля; докладывает руководителю службы об основных результатах контроля; принимает участие в подготовке и оформлении результатов контрольных процедур; составляет отчет по результатам внутреннего контроля; осуществляет консультирование, проверяет выполнение распоряжений и приказов руководителя головной организации по финансово-хозяйственным вопросам. Специалисты по налогообложению, по правовым и финансовым вопросам, по вопросам планирования и прогнозирования осуществляют консультации в соответствующих областях. Специалисты по проверке информационно-технических направлений входят в состав таких специализированных контролирующих подразделений, как отдел методов и средств контроля, отдел входного контроля, отдел технического контроля [24].

Предложенная структура может быть модифицирована в зависимости от масштабов и организационной структуры предприятия. Так, в сельскохозяйственной организации, которая не имеет филиалов в службе внутреннего контроля, будет отсутствовать специалист по проверкам филиалов. Если предприятие небольшое, то в составе службы может не быть специалиста по каждому узкому направлению. В связи с этим можно наделить руководителя службы полномочиями привлекать сторонних экспертов для качественного проведения проверки отдельных нестандартных ситуаций.

При осуществлении контрольных процедур необходимо придерживаться определенной методики внутреннего контроля, которая, как правило, состоит из трех разделов: планирование проверки; основные направления проверки; порядок составления и предоставления отчета контролера[29]. Планирование проверки – это начальный этап проверки, на котором контролеры должны определить объем работ, подготовить документацию по проверке, ознакомиться с предыдущими отчетами, системами внутреннего контроля и бухгалтерского учета подразделения.

С точки зрения управленческого учета важнейшим направлением контроля является проверка формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, которая осуществляется в соответствии с заранее разработанной программой, содержащей следующие направления: проверка состава затрат, обоснованности непроизводственных затрат; проверка своевременности и правильности отражения в бухгалтерском учете произведенных затрат; проверка обоснованности применения действующих норм и нормативов; проверка обоснованности общепроизводственных расходов; проверка правильности отражения по статьям фактических расходов (доходов); формирование общего вывода о значимости ошибок и влиянии их на достоверность отчетности.

Таким образом, формирование обособленной службы внутреннего контроля в сельскохозяйственной организации является своевременным шагом в процессе развития внутренней системы управления. Как показали исследования,для создания службы необходимо разработать новую организационно-административную схему, основанную на существовавшей ранее организационной структуре контрольно-ревизионного аппарата с учетом необходимых изменений, связанных со спецификой внутреннего контроля.

3.2 Методические основы внутреннего контроля в системе управления затратами организации

В современных условиях любое коммерческое предприятие должно стремиться повышать эффективность производственной деятельности за счет внедрения инновационных технологий производства; рационального использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов; совершенствования функций системы управления, в том числе внутреннего контроля [6,7].

Внутренний контроль затрат на производство продукции предполагает проведение контрольных мероприятий по следующим этапам:

1 этап – оценивается система бухгалтерского учета и внутреннего контроля затрат на производство, выполнение работ, оказание услуг;

2 этап – планируется внутренний контроль затрат на производство, выполнение работ, оказание услуг (определяются цели, задачи, объекты, субъекты, определяются исполнители, методы и способы контроля);

3 этап – собирается и систематизируется информация для осуществления контрольных процедур;

4 этап – осуществляются контрольные процедуры, включающие:

- проверку первичного учета,
- проверку организации аналитического и синтетического учета затрат,
- проверку калькулирования себестоимости продукции;

5 этап – выявляются нарушения, недостатки и отклонения фактических значений затрат от плановых или нормативных, их причины, виновные лица;

6 этап – предоставляется информация, на основании которой обосновываются и принимаются управленческие решения по результатам внутреннего контроля затрат на производство продукции;

7 этап – реализуются принятые управленческие решения [26].

Внутренний контроль деятельности предприятия направлен на выполнение планов и успешную реализацию стратегии развития предприятия (рис 3.5).

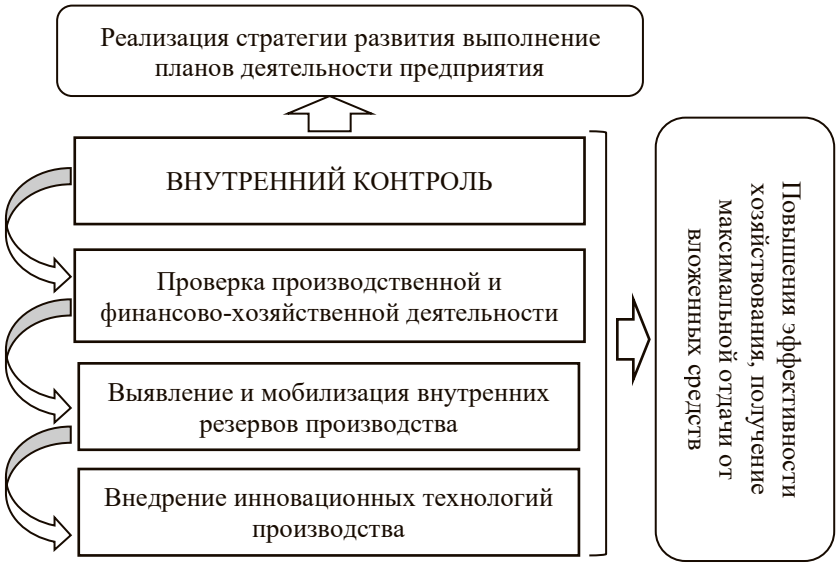

Рис. 3.5. Целевая направленность внутреннего контроля затрат [26]

В процессе внутреннего контроля затрат на производство проверяется, соответствует ли действующий на предприятии порядок учета затрат требованиям нормативных и законодательных актов; своевременно, точно и полно ли отражаются операции по учету затрат; предотвращаются ли ошибки и нарушения. В результате проведенных контрольных процедур повышается эффективность учета затрат; обеспечивается сохранность активов экономического субъекта [45].

В процессе достижения цели внутреннего контроля затрат на производство решаются следующие задачи:

- определяется фактическое состояние затрат на момент проведения проверки;
- прогнозируется состояние и поведение затрат;
- определяется то состояние и поведение затрат, при котором они могли бы обеспечить получение оптимальных и достаточных результатов деятельности;
- своевременно предотвращается возникновение отклонений от плановых и нормативных показателей, определяются места и причины их возникновения;
- аккумулируется, передается, обрабатывается информация о затратах;
- обеспечивается устойчивое состояние затрат;
- проверяется правильность классификации затрат;

- проверяется целесообразность и правильность осуществления хозяйственных операций;

- проверяется достоверность учетных данных;

- проверяется фактическое и целевое использование материальных ресурсов;

- проверяется производственная деятельность, чтобы выявить отклонения и причины их возникновения;

- проверяется полнота и своевременность отражения в учете хозяйственных операций, связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг [24-26].

Достоверность финансовой отчетности, содержащей информацию о затратах на производство подтверждается по следующим направлениям:

- оценивается соответствие учетной политики в части учета затрат на производство требованиям нормативных актов;

- проверяется, соблюдается ли принятый в учетной политике порядок учета затрат в практической деятельности предприятия;

- проверяется состав и содержание финансовой отчетности, процедура ее составления и представления.

Процедуры внутреннего контроля учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции заключаются в проверке следующих положений (рис. 3.6)

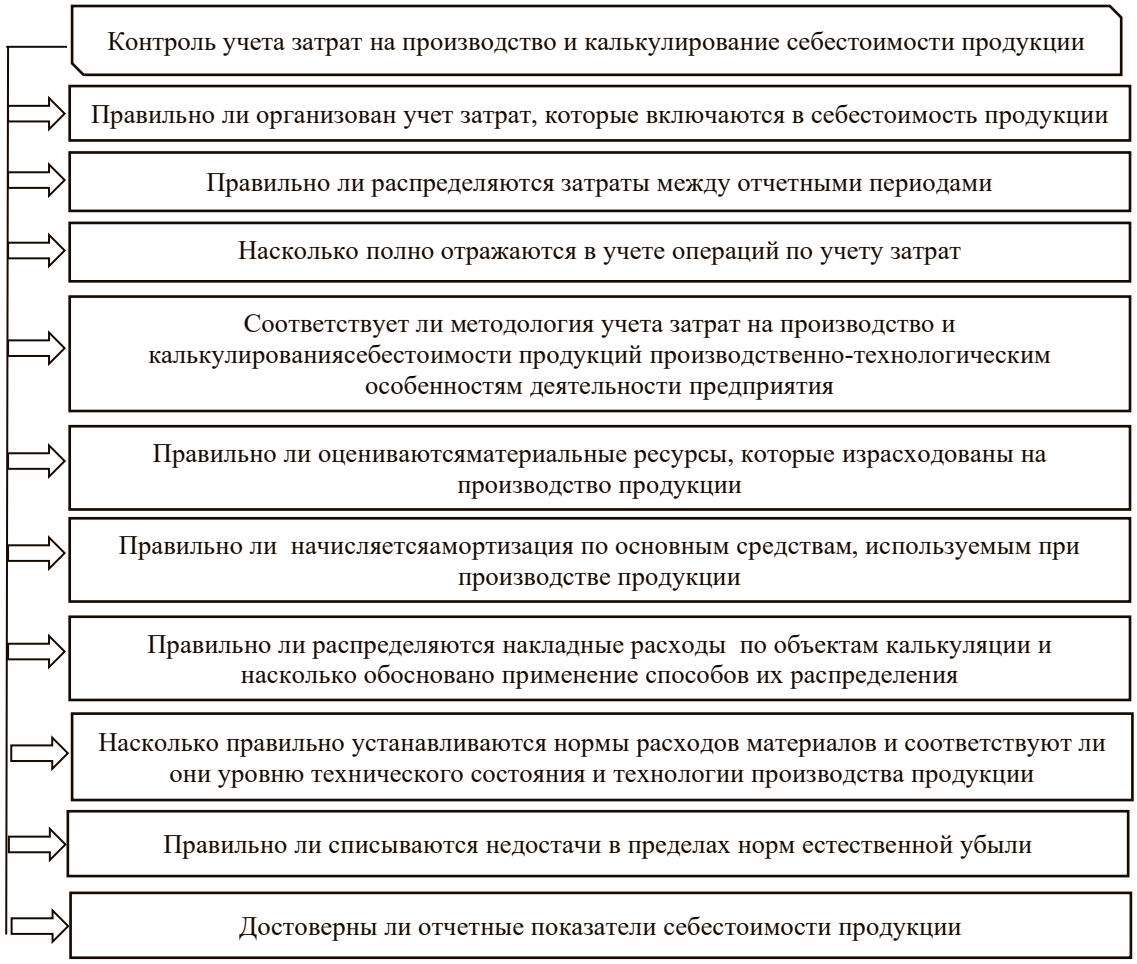

Рис. 3.6. Процедуры внутреннего контроля учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в ЗАО «Бирюли»

В процессе внутреннего контроля затрат на производство продукции применяются следующие методы контроля:

1. Документальная проверка – метод контроля, при котором оценивается правильность ведения бухгалтерского учета, составления и заполнения форм бухгалтерской (финансовой) документации и отчетности;

2. Тестирование – метод контроля, с помощью которого оценивается состояние внутреннего контроля и организация бухгалтерского учета на предприятии на основе сбора достоверных и достаточных доказательств;

3. Нормативная проверка предполагает установление соответствия совершенных операций действующему законодательству, проверяется наличие документов и других условий, которые подтверждают обоснованность и

законность отдельных хозяйственных операций по учету затрат на производство;

4. Формальная проверка – проверяется наличие документов, регистрирующих факт совершения операций, заполнение всех реквизитов. выявляются дефекты в оформлении документов, уточняется подлинность подписей должностных лиц;

5. Логическая проверка – способ контроля, при котором сопоставляются данные об операциях по учету затрат на производство, содержащиеся в документах, с различными обстоятельствами и явлениями, которые подтверждают саму возможность ее совершения;

6. Прослеживание – метод контроля, предполагающий проверку отдельных первичных документов по учету затрат на производство продукции, их последующее отражение в регистрах учета, определение заключительной корреспонденции счетов, подтверждение правильности отражения в бухгалтерском учете соответствующих хозяйственных операций;

7. Арифметическая проверка – метод, при котором определяется правильность совершенных в документах подсчётов. С помощью данного метода выявляются признаки хищений материальных ценностей в ходе осуществления производственной деятельности;

8. Подтверждение - метод контроля, с помощью которого получают информацию об объективности фиксации в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальности остатков на счетах учета затрат на производство;

9. Инвентаризация – это прием контроля, который используется для проверки соответствия фактического наличия материальных ценностей, используемых в производстве продукции в натуре данным бухгалтерского учета, а также для выяснения их сохранности в организации;

10. Контрольный запуск сырья в производство – с помощью данного метода контролер проверяет, достоверны ли действующие на предприятии нормы расхода сырья и материалов, используемых при производстве

продукции. Метод позволяет выявить факты, когда применяются устаревшие нормы, что приводит к образованию неучтённых излишков в подразделениях и на складах предприятия;

11. Встречная проверка – с помощью данного метода сравниваются разные документы или нескольких экземпляров одного и того же документа, которые находятся различных подразделения экономического субъекта или в организациях-контрагентах;

12. Аналитическая проверка – метод контроля, предполагающий анализ затрат на производство, сравнение фактических данных с прогнозами, аналогичными данными прошлых периодов, показателями аналогичных предприятий, среднеотраслевыми показателями; исследование неожиданных отклонений; анализ действия непредвиденных факторов; оценка результатов анализа в свете информации, полученной от других лиц [26].

На этапе планирования внутреннего контроля руководитель рабочей группы разрабатывает программу, которая включает в себя следующие показатели:

- направления внутреннего контроля;
- нормативную и информационную базу проверки;
- график работ и состав рабочей группы внутреннего контроля;
- характер проверки, который зависит от масштабов деятельности предприятия;
- контрольные процедуры, которые используются для сбора доказательств в процессе проверки.

Одним из ключевых этапов внутреннего контроля затрат на производство является оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Основным методом, позволяющим оценить систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля, является тестирование.

Предлагаем для проведения эффективного тестирования использовать рабочие документы внутреннего контроля «Тест оценки системы бухгалтерского учета затрат на производство продукции» (таблица 3.1) и «Тест

оценки системы внутреннего контроля затрат на производство продукции» (таблица 3.1).

Таблица 3.1 – РДВК «Тест оценки системы бухгалтерского учета затрат на производство продукции» в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ

	Варианты ответов			Примечания
	да	нет	частично	
1	2	3	4	5
61. Классифицируются ли затраты на производство по статьям и элементам?	+			Затраты классифицируются по статьям и элементам в соответствии требованиями нормативных актов
2. Соответствует ли учетная политика в части учета затрат на производство требованиям нормативных актов?	+			В учетной политике определена система счетов учета затрат на производство; указаны метод учета затрат на производство, способ распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов; способ оценки незавершенного производства;
3. Соблюдается ли принятый в учетной политике порядок учета затрат в практической деятельности экономических служб предприятия?	+			Принятый в учетной политике порядок учета затрат применяется в практической деятельности экономических служб предприятия
4. Ведется ли учет затрат на производство с разграничением по отчетным периодам?				Затраты на производство разграничиваются по отчетным периодам
5. Соответствует ли метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукций производственно-технологическим особенностям деятельности предприятия?				Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукций соответствует особенностям производства
6. Учитываются ли особенности производственной деятельности предприятия при определении объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц?				При определении объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц учитываются особенности производственной деятельности предприятия
7. Соблюдается ли установленный в учетной политике метод оценки материальных ресурсов, которые израсходованы на производство продукции?				В учетной политике установлен метод оценки материальных ресурсов по средней себестоимости. Установленный метод соблюдается в

Окончание таблицы 3.1

1	2	3	4	5
				практической деятельности экономических служб.
7. Соблюдается ли установленный в учетной политике метод оценки материальных ресурсов, которые израсходованы на производство продукции?				В учетной политике установлен метод оценки материальных ресурсов по средней себестоимости. Установленный метод соблюдается в практической деятельности экономических служб.
8. Соблюдается ли установленный в учетной политике метод начисления амортизации основных средств?				В учетной политике установлен линейный метод начисления амортизации. Установленный метод соблюдается в практической деятельности экономических служб.
9. Осуществляется ли сверка данных аналитического учета затрат на производство продукции?				Данные аналитического учета затрат на производство продукции сверяются 1 раз в месяц.
10. Установлен ли в учетной политике метод распределения накладных расходов по объектам калькуляции?				В учетной политике установлен метод распределения накладных расходов пропорционально прямым затратам.
11. Правильно ли организован учет затрат, которые включаются в себестоимость продукции?				Учет затрат, которые включаются в себестоимость продукции организован в соответствии с требованиями законодательства.
12. Правильно ли распределяются прямые затраты между незавершенным производством и готовой продукцией?				Прямые затраты распределяются пропорционально количеству израсходованного сырья и материалов.

На основании рабочих документов внутреннего контроля, представленных в таблицах 3.1 и 3.2 можно сделать вывод об уровне организации систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии. Особое внимание следует уделить вопросам, на которые был получен отрицательный ответ. Оценивая систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля, контролер получает информацию об обоснованности и достоверности учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции; о контрольных процедурах, используемых в системе внутреннего контроля за затратами на производство и эффективности данных процедур. Кроме того на основании данных тестов контролер получает информацию об

общих принципах организации первичного, синтетического и аналитического учета затрат на производство, о нормировании материальных ресурсов на предприятии.

Таблица 3.2 – РДВК «Тест оценки системы внутреннего контроля затрат на производство продукции» в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ [26]

Вопросы	Варианты ответов			Примечания
	да	нет	частично	
1. Установлены ли на предприятии нормы затрат на производство?	+			На предприятии установлены нормы затрат на производство.
2. Соблюдаются ли установленные на предприятии нормы затрат на производство?	+			Установленные на предприятии нормы затрат на производство соблюдаются в практической деятельности экономических служб.
3. Пересматриваются ли регулярно установленные на предприятии нормы затрат на производство?	+			Установленные на предприятии нормы затрат на производство регулярно пересматриваются с учетом развития техники и технологий.
4. Разрабатывается ли на предприятии график документооборота по учету затрат на производство?	+			На предприятии разработан график документооборота в части учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.
5. Контролируется ли отпуск материальных ценностей в производство сверх установленных лимитов?	+			Осуществляется постоянный и своевременный контроль за сверхнормативным отпуском материальных ценностей
6. Предусмотрено ли на предприятии проведение инвентаризация незавершенного производства?	+			Инвентаризация незавершенного производства проводится два раза в год. Данный факт зафиксирован в учетной политике, разработан график инвентаризации.
7. Соответствуют ли отчеты о движении материальных ценностей данным, содержащимся в первичных документах?	+			Данные отчетов о движении материальных ценностей сверяются с данными первичных документов ежемесячно,
8. Определены ли в должностных инструкциях работников обязанности по контролю за операциями по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции?	+			В должностных инструкциях работников определены обязанности по контролю за операциями по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

В процессе внутреннего контроля затрат на производство следует проверить правильность заполнения первичных документов, предварительно ознакомившись с правилами их оформления в соответствии с нормативными актами.

На следующем этапе проверяется как организован синтетический и аналитический учет затрат на производство, соответствует ли он методу учета затрат и плану счетов, которые установлены в учетной политике предприятия. Определяется, какие регистры синтетического и аналитического учета затрат на производство применяются на предприятии, Данные регистры сверяются между собой, по тем счета, которые отражают хозяйственные операции по учету затрат на производство. Проводится арифметическая проверка итогов в регистрах синтетического и аналитического учета. Путем прослеживания проверяется отражение в регистрах синтетического и аналитического учета данных содержащихся в первичных документах, определяется заключительная корреспонденция счетов.

Следующий этап предполагает проверку правильности включения затрат в себестоимость продукции с учетом их классификации по элементам на материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию основных средств и прочие затраты.

При проверке правильности учета затрат оценивается:

- соблюдение в учете затрат принципа постоянства. Согласно данному принципу на предприятии должны неизменно использоваться в учетной практике выбранные в начале отчетного периода и утвержденные в учетной политике методы учета затрат и калькулирования себестоимости, способы распределения накладных расходов;
- соответствие утвержденного в учетной политике метода учета затрат особенностям функционирования предприятия;
- правильность разграничения затрат на производство по видам деятельности и по отчетным периодам;

- соблюдение выбранного метода оценки запасов, которые списываются на производственные затраты;

- правильность начисления амортизации по объектам основных средств;

- обоснованность общепроизводственных и общехозяйственных расходов и способов их распределения по объектам учета и калькуляции.

Проверка обоснованности применяемых на предприятии методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции осуществляется на основе изучения положений учетной политики и специфики производственной деятельности. При этом следует учитывать, что предприятия могут использовать нормативные и ненормативные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Ненормативные методы подразделяются на попередельный, позаказный, попроцессный методы.

Попередельный метод применяется в тех производствах, где сырье последовательно обрабатывается по отдельным самостоятельным переделам. В результате обработки сырья на каждом переделе получают полуфабрикат. Готовую продукцию получают на последнем переделе.

При проверке правильности учета операций при позаказном методе контрольные мероприятия выполняются по следующим этапам:

- проверка правильности документирования и учета прямых и косвенных затрат;

- проверка правильности включения прямых затрат в себестоимость заказа;

- проверка правильности распределения косвенных расходов по заказам;

- проверка общей суммы затрат по каждому выполненному заказу;

- проверка правильности определения фактической себестоимости каждого заказа.

При проверке правильности учета операций при попроцессном методе следует учитывать, что учет прямых и косвенных затрат ведется на весь объем производимой продукции по калькуляционным статьям. Для определения средней себестоимости единицы продукции всю сумму затрат делят на количество произведенной за отчетный период продукции. Можно выделить

следующие основные этапы проверки правильности учета при попроцессном методе учета:

- проверка правильности документирования и учета затрат по статьям и элементам;
- проверка правильности распределения затрат по процессам;
- проверка правильности определения общих затрат за месяц;
- проверка правильности распределения затрат между выпуском готовой продукции и незавершенным производством; между несколькими видами продукции;
- проверка правильности определения себестоимости выпущенной продукции.

В процессе внутреннего контроля устанавливают, соответствует ли метод учета затрат и калькулирования себестоимости, который фактически используется в производственной деятельности, методу учета, обоснованному в учетной политике. При этом метод учета, зафиксированный в учетной политике, должен отвечать особенностям технологического процесса [34].

Проверка постатейного учета затрат предполагает проведение следующих контрольных мероприятий:

1) Проверяется правильность распределения основных затрат по объектам калькулирования. Для этого необходимо установить, каким образом включаются затраты в себестоимость того или иного вида продукции: прямым или косвенным способом. При прямом способе на основе первичных документов можно установить, к какому виду продукции относятся затраты. В случае, если по документам невозможно определить, к какому виду продукции относятся затраты, их распределяют косвенным способов. В связи с этим контролеру необходимо: определить, какой косвенный способ распределения установлен в учетной политике и его соответствие технологическим особенностям; проверить, правильно ли применяется база распределения; проверить правильность распределения затрат.

Также при контроле материальных затрат определяют:

- соблюдаются ли установленные нормы отпуска материальных ресурсов в производство по подразделениям предприятия;

- осуществляется ли контроль за отклонением от норм;

- осуществляется ли анализ причин отклонений.

2) Проверяется правильность учета и распределения накладных затрат по объектам калькулирования.

При проверке правильности учета накладных расходов оценивается их распределение по видам продукции. Для этого устанавливается, соответствует ли выбранный в учетной политике метод распределения накладных расходов условиям функционирования предприятия и соблюдается ли выбранный метод в практической деятельности экономических служб. В зависимости от организации производства накладные расходы могут распределяться пропорционально следующей базе: основная заработная плата производственных рабочих, объем выпуска продукции, прямые затраты по отдельным видам продукции

Путем взаимной сверки регистров учета и арифметического контроля осуществляется проверка полноты отражения затрат по каждой статье.

3) Проверяется правильность учета и распределения затрат вспомогательных производств. В процессе проверки устанавливается состав затрат и оценивается их группировка и распределение по видам производимой продукции. Для этого контролер, применяя арифметический контроль, проверяет записи в регистрах учета. Отдельному контролю подвергаются операции по исчислению фактической себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств, которые зависят от вида вспомогательных производств: простые или сложные.

Проверка простых вспомогательные производств, которые характеризуются однопериодным технологическим циклом и заняты выпуском однородной продукции, заключается в проведении арифметических расчетов себестоимости единицы продукции путем простого деления всех затрат на объем произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Проверка сложных вспомогательных производств, выполняющих несколько видов работ и услуг, заключается в арифметическом контроле расчета фактической себестоимости каждого вида продукции, работ и услуг по отдельным статьям калькуляции и заказам [34].

Взаимной сверкой регистров учета вспомогательных производств подтверждается, правильно ли отражены записи по формированию и распределению затрат.

Контрольные процедуры осуществляются в следующей последовательности:

- оценивается соблюдение сроков и порядок проведения инвентаризации, их соответствие требованиям нормативных актов;
- осуществляется арифметическая проверка инвентаризационных и сличительных ведомостей. В том случае, если в данных документах не выявляются отклонения, контролер делает выводы о формальном подходе к проведению инвентаризации, либо о хорошо организованном учете;
- на предприятиях, применяющих полуфабрикатный способ учета затрат, внутренний контролер может применить такой метод контроля, как выборочная инвентаризация незавершенного производства. Цель такой проверки заключается в том, чтобы подтвердить указанные в аналитическом или оперативном учете объемы незавершенного производства;
- подтверждается правильность оценки незавершенного производства и применения установленных на предприятии норм и нормативов. Для этого используется арифметический контроль рассчитываемых показателей.

3.3 Анализ затрат сельскохозяйственной организации как основа системы внутреннего контроля

Поскольку в современных условиях проблемы, связанные со снижением затрат на производство, приобретают особую актуальность, возникает

необходимость в анализе затрат на производство и себестоимости продукции в процессе внутреннего контроля.

В процессе анализа решаются следующие задачи:

- осуществляется систематический контроль за плановым снижением затрат на производство;
- оценивается выполнение плана в разрезе элементов и статей затрат:
- оценивается влияние факторов на себестоимость продукции;
- выявляются резервы снижения себестоимости продукции:
- оцениваются мероприятия, которые осуществляются предприятием для снижения себестоимости;
- разрабатываются мероприятия, которые направлены на освоение выявляемых резервов.

Основными принципами анализа затрат на производство являются:

- рациональность – предполагает определение такого набора показателей, которые не дублируют друг друга и позволяют всесторонне оценить деятельность предприятия;
- достаточность – информации, получаемой в процессе анализа затрат на производство, должно быть достаточно для принятия эффективных управленческих решений;
- оперативность – результаты анализа должны предоставляться руководству предприятия своевременно с целью принятия эффективных управленческих решений;
- практичность – показатели, получаемые в процессе анализа, должны носить прикладной характер и служить основой для оценки производственно-финансовой деятельности;
- полнота – анализируемые показатели должны в полной мере характеризовать влияние факторов внутренней и внешней среды, которые оказывают влияние на результаты функционирования предприятия.

В экономической литературе принято выделять следующие этапы анализа:

1) Анализируется состав, структура и динамика затрат по элементам, а именно: определяется удельный вес экономического элемента в общих затратах на производство (таблица 3.3).

Таблица 3.3 – Анализ затрат по экономическим элементам в ЗАО «Бирюли» Высокгорского района РТ

Элементы затрат	План, тыс. руб.	Факт, тыс. руб.	Структура затрат, %		Отклонения	
			план	факт	абс., тыс. руб.	по структуре, %
Материальные затраты	23634	24019	52,8	52,9	+385	+0,1
Затраты на оплату труда	9453	9507	21,1	21,0	+54	-0,1
Социальные отчисления	2836	2852	6,3	6,3	+16	-
Амортизация	2716	2760	6,1	6,1	+44	-
Прочие затраты	6144	6209	13,7	13,7	+65	-
ИТОГО	44783	45347	100	100	+564	-

Как видно из таблицы 3.3 наибольший удельный вес в структуре затрат в отчетном периоде по элементам занимают материальные затраты 52,9 % и затраты на оплату труда 21 %. В абсолютном выражении отклонения фактических затрат от плановых составляет 564 тыс. рублей. Причем отклонения наблюдаются по всем элементам затрат. В то же время в структуре затрат отклонения фактических показателей от плановых наблюдается лишь по материальным затратам и затратам на оплату труда.

Таким образом, в процессе анализа затрат по элементам определяется динамика изменений в структуре затрат в отчетном периоде по сравнению с планом, определяются причины изменений. Результаты анализа интерпретируются с учетом специфики функционирования предприятия и стратегических целей его развития.

Сумма материальных затрат может изменяться в результате изменений цен на материальные ресурсы, используемые в производстве, и изменений объемов производства.

Величина затрат на оплату труда и отчислений на социальные нужды может меняться в зависимости от изменений величины заработной платы или изменения численности сотрудников предприятия. На величину отчислений на социальные нужды также влияют изменения в законодательстве, связанные с изменением тарифов страховых взносов.

Кроме того увеличение удельного веса материальных затрат и уменьшение доли затрат на оплату труда может свидетельствовать о росте общественной производительности труда.

Увеличение или сокращение доли амортизации связано с изменением технического уровня производства. Колебание доли прочих затрат может быть связано с сокращением или увеличением общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

2) Анализ затрат на производство по статьям калькуляции позволяет провести подробные аналитические исследования с целью определения функциональной роли затрат в производственном процессе и изучения динамики затрат для дальнейшего выявления резервов снижения себестоимости и повышения эффективности бизнес-процессов.

Анализ затрат на производство по статьям калькуляции предполагает:

- определение отклонений в абсолютном и относительном выражении фактической себестоимости продукции от плановой;
- определение отклонений по отдельным статьям калькуляции:
- установление общих причин, которые вызвали отклонения в разрезе каждой статьи затрат;
- разработка рекомендаций, направленных на снижение затрат по тем статьям, по которым выявлен перерасход.

Причины увеличения затрат по отдельно взятой статье могут быть связаны с мероприятиями, направленными на общее снижение себестоимости

и повышение эффективности деятельности предприятия. Так, например, повышение суммы амортизации и затрат на обслуживание объектов основных средств может быть связано с внедрением инновационных технологий. В то же время внедрение инновационных технологий позволяет повысить производительность труда и, как следствие, снизить затраты на оплату труда [34].

Проанализируем затраты по статьям калькуляции (таблица 3.4).

Таблица 3.4 – Анализ затрат по статьям калькуляции в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Статьи затрат	План, тыс. руб.	Факт, тыс. руб.	Структура затрат, %		Отклонения	
			план	факт	абс., тыс. руб.	по структуре, %
Сырье и материалы	39110	34078	25,6	24,3	-5032	-1,3
Покупные изделия и полуфабрикаты	17409	15420	11,4	11,0	-1989	-0,4
Топливо и энергия на технологические цели	905	921	0,6	0,7	+16	+0,1
Оплата труда	42086	38181	27,6	27,3	-3905	-0,4
Отчисления на социальные нужды	12626	11454	8,3	8,2	- 1081	-0,1
Расходы на подготовку и освоение производства	2310	2294	1,5	1,6	-16	+0.1
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	9644	9296	6,3	6,6	-348	=0,3
Общепроизводственные расходы	11853	11586	7,8	8,3	-267	+0,5
Общехозяйственные расходы	16578	16663	10,9	11,9	+85	=1,0
Потери от брака	-	61	-	0,1	+61	+0,1
Прочие производственные расходы	-	-	-	-		--
ИТОГО	152521	139954	100	100	-12476	-

Как видно из таблицы 3.4 фактическая себестоимость продукции ниже плановой на 12476 тыс. руб. Наибольшая экономия наблюдается по статьям

«Сырье и материалы» и «Затраты на оплату труда» на 5032 тыс. рублей и 3905 тыс. рублей соответственно. По таким статьям, как «Топливо и энергия на технологические цели», «Общехозяйственные расходы» и «Потери от брака» наблюдается перерасход на 162 тыс. руб. Следовательно, данным статьям при внутреннем контроле должно быть уделено особое внимание.

Вместе с тем необходимо проводить детальный анализ и по другим статьям, по которым могут быть вскрыты резервы снижения себестоимости и повышения эффективности производственной деятельности.

При анализе себестоимости анализируются отчетные калькуляции по отдельным видам продукции, сравниваются фактические затраты с плановыми и с показателями предыдущих отчётных периодов.

На изменение себестоимости единицы продукции оказывают влияние ряд факторов. Для изучения влияния данных факторов используют факторную модель:

$$Ci = \frac{\text{ПоЗ}i}{\text{V}i} + \text{ПЗ}i \qquad (1)$$

где, Сi – себестоимость единицы продукции, руб.

ПоЗi – постоянные затраты, тыс. руб.,

Vi- объем производства, шт;

ПЗi – переменные затраты, тыс. руб.

Таблица 3.5 – Данные для факторного анализа себестоимости в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Показатель	План	Факт	Отклонение от плана
Объем производства, шт	6336	5544	- 792
Постоянные затрат, тыс. руб.	7603	7761	+158
Переменные затраты, руб.	3080	3410	+330
Себестоимость 1 шт., руб.	4280	4810	+530

Используя метод цепных подстановок, рассчитаем влияние факторов на изменение себестоимости продукции

$$Cпл = \frac{\text{ПоЗпл}}{\text{Vпл}} + \text{ПЗпл} = \frac{7603000}{6336} + 3080 = 4280 \text{ руб.}$$

$$Сусл1 = \frac{ПоЗпл}{Vф} + ПЗ_{пл} = \frac{7603000}{5544} + 3080 = 4451 \text{ руб.}$$

$$Сусл2 = \frac{ПоЗф}{Vф} + ПЗпл = \frac{7761000}{5544} + 3080 = 4480 \text{ руб.}$$

$$Сф = \frac{ПоЗф}{Vф} + ПЗф = \frac{7761000}{5544} + 3410 = 4810 \text{ руб.}$$

С*пл* –себестоимость единицы продукции плановая, руб.

ПоЗпл – постоянные затраты плановые, тыс. руб.,

Vпл- объем производства плановый, шт;

ПЗпл – переменные затраты плановые, тыс. руб.;

С*усл1* –себестоимость единицы продукции при изменении первого условия - изменения объема производства продукции, руб.

Vф- объем производства фактический, шт;

С*усл2* –себестоимость единицы продукции при изменении второго условия – изменения постоянных затрат, руб.

ПоЗф – постоянные затраты фактические, тыс. руб.,

С*ф* –себестоимость единицы продукции фактическая, руб.

ПЗф – переменные затраты фактические, тыс. руб.

Общее изменение себестоимости единицы продукции составляет:

$$\Delta Собщ = Сф - С_{пл} = 4810 - 4280 = +530 \text{ руб.,}$$

где ΔСобщ - Общее изменение себестоимости единицы продукции, руб.

В том числе за счет изменения:

а) объема производства продукции:

$$\Delta Cv вп = Сусл1 - С_{пл} = 4451 - 4280 = +171 \text{ руб.,}$$

где, ΔС*v*вп – изменение себестоимости продукции за счет изменения объема производства продукции, руб.;

б) суммы постоянных затрат:

$$\Delta Ca = Сусл2 - Сусл1 = 4480 - 4451 = +29 \text{ руб.,}$$

где, ΔСа – изменение себестоимости продукции за счет изменения суммы постоянных затрат, руб.;

в) суммы удельных переменных затрат:

$\Delta Cb = Cф - Cусл2 = 4810 - 4480 = +330$ руб.

где, ΔCb – изменение себестоимости продукции за счет изменения суммы удельных переменных затрат, руб.

Проведя анализ себестоимости единицы продукции, можно сделать вывод, что на изменение себестоимости повлияли объем производства продукции на 171 руб., суммы постоянных затрат на 29 руб. и суммы удельных переменных затрат на 330 руб.

Таким образом, результаты анализа затрат на производство и калькулирования себестоимости позволяют:

- объективно оценить выполнение плановых показателей по себестоимости, ее динамику в сравнении с предыдущими отчетными периодами;
- исследовать причины, которые повлияли на отклонения фактических показателей от плановых;
- способствуют разработке предложений по определению оптимальных плановых величин затрат и плановых калькуляций отдельных видов продукции;
- выявляются резервы снижения затрат на производство продукции [34].

Для обобщения результатов проверки и отражения выявленных в ходе внутреннего контроля нарушений и ошибок рекомендуем использовать разработанный нами рабочий документ внутреннего контроля (таблица 3.6). Данный документ содержит перечень нарушений, систематизированных по направлениям проверки и рекомендации по их устранению.

Как известно, управление организацией невозможно без наличия точной и своевременной информации о ее состоянии, которая, в свою очередь, является основой для принятия эффективных управленческих и финансовых решений. Можно согласиться с мнением отдельных авторов, что в отечественных предприятий одним из основных источников управленческой информации является бухгалтерский учет, исторически неся на себе управленческую нагрузку. Так, в бухгалтерских регистрах из года в год собирается информация о затратах по элементам, статьям, местам

возникновения, формируется себестоимость продукции по калькуляционным группам и т.д., что позволяет сохранять управленческую ориентацию бухгалтерского учета [27, 28].

В связи с этим мы считаем необходимым для совершенствования системы управления предприятием, в том числе для развития внутреннего контроля использовать в организациях данные внутренней отчетности в рамках единого информационного пространства учетной информации на базе ERP-системы [29, 30]. В эту систему все фактические данные вводятся один раз, после чего отражаются либо только в бухгалтерском, либо только в оперативном учете, либо одновременно в этих двух видах учета. Сопоставление данных отделов сбыта, снабжения, финансового отдела и других отделов с бухгалтерскими данными превращается в элементарную автоматизированную процедуру, выполняемую с любой периодичностью по запросу пользователя.

Особую актуальность вопросы внедрения ERP-системы приобретают в тех организациях, которые имеют много географически удаленных подразделений, пользующихся разными методами учета, различными компьютерными системами, что не позволяет интегрировать разные показатели, необходимые для управления. Для современного эффективного управления крупным предприятием необходимо внедрение развитых информационных технологий позволяющих: обеспечить информационное взаимодействие всех участников бизнес-процессов, оперативно обрабатывать первичные документы и получать произвольные отчетные формы для менеджеров разного уровня управления; анализировать полученную информацию и принимать эффективные управленческие решения [31, 32].

ERP система (англ. enterprise resource planning system — система планирования ресурсов предприятия) — корпоративная информационная система (КИС), предназначенная для автоматизации учёта и управления. Концепция ERP предложена аналитической фирмой GartnerGroup в начале 1990-х годов [Keller 96] и уже подтвердила свою жизнеспособность. Но и ERP

— это не последнее слово в концепциях управления предприятиями. К тому же наряду с ERP в публикациях можно встретить множество иноязычных названий и аббревиатур, например, MRP и MRP II, CAD/CAM/CAE, PDM, MES, OPT, CIM, SCM, CRM, CALS, COMMS и др.

Довольно широкое распространение в производственном секторе концепции ERP объясняется эффективностью планирования ресурсов практически для всей коммерческой деятельности организации, что позволяет уменьшить время выпуска продукции; снизить уровень товарно-материальных запасов; сократить число ошибок в производственных и финансово-экономических расчетах; усовершенствовать качество прогнозирования и планирования; улучшить обратную связь с потребителем при одновременном сокращении численности работников административного аппарата. Кроме того, необходимость использования ERP-систем в российской практике объясняется потребностью управлять производственной и финансовой деятельностью в условиях инфляции, нестабильности поставщиков и других факторов, которые оказывают значительное влияние на происходящие в организации процессы. Планирование с использованием ERP-системы реализуется в едином информационном пространстве, в котором происходит формирование взаимосвязанных данных, собранных организациями в процессе финансово-хозяйственной деятельности. В этом случае исчезает необходимость передачи данных от одной подсистемы управления к другой. Более того, обеспечивается доступ для всех работников, обладающих соответствующими полномочиями, к любой часть информации, которой располагают компании, становящейся одновременно доступной в рамках единой системы распределения доступа.

В типизированных ERP-системах реализованы следующие основные функциональные блоки: планирование продаж и производства, управление спросом, укрупненное планирование мощностей, основной план производства (план-график выпуска продукции), планирование потребностей в материалах, спецификация изделий, планирование потребностей в мощностях, маршрутизация/рабочие центры, проверка и корректировка цеховых планов по

мощностям, управление закупками, запасами, продажами, управление финансами, управление затратами, управление проектами/программами, управление персоналом.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании исследования теоретических и методологических аспектов управленческого учета и контроля затрат, разработанных его организационно-методических механизмов функционирования в сельскохозяйственных организациях, можно сделать следующие выводы.

Управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета отражения хозяйственных операций с их ориентацией на будущее, путей измерения и интерпретации информации об управляемых объектах и передачи ее в управляющую систему посредством использования различных методов учета, оценки, контроля, анализа и бюджетирования. В выпускной работе разработана модель управленческого учета затрат, сочетающая различные методы и системы учета затрат по центрам ответственности, местам возникновения и носителям издержек. Для практической реализации данной модели управленческого учета затрат по центрам ответственности определены его принципы, функции и требования, предъявляемые к учетной информации в системе управления затратами в сельскохозяйственных организациях.

Анализ методов производственного учета и систем учета затрат, проведенный в работе показал, что в сельскохозяйственных организациях учет затрат можно организовать по попередельному, нормативному методу, по центрам ответственности и местам возникновения издержек. Наиболее эффективными методами здесь являются методы учета затрат по центрам ответственности и местам возникновения издержек в сочетании с нормативным методом учета затрат. Эти методы рекомендовано использовать с системой «директ-костинг» для исчисления переменной себестоимости молочной продукции и принятия оперативных решений, или с традиционной системой учета и исчисления полной производственной себестоимости продукции с

целью принятия решений на долгосрочную перспективу. Поэтому предлагается вести учет затрат по центрам ответственности и сводный учет затрат по этим центрам по обеим системам одновременно.

Для организации управленческого учета затрат по центрам ответственности, местам их возникновения, а также контроля, анализа издержек производства в системе управления ЗАО «Бирюли»уточнена классификация производственных затрат путем добавления к традиционным группировкам такие, как: по месту возникновения издержек; в стратегическом управленческом учете и др.

С целью детализации информации управленческого учета затрат, должной организации их контроля, анализа, исчисления себестоимости продукции центров ответственности и в целом по организации, разработана номенклатура элементов и статей учета затрат на производство продукции переработки молока. Эти рекомендации и разработки позволяют вести управленческий учет затрат как по традиционной системе, так и по другим системам и методам (директ-костинг, стандарт-костинг, нормативный метод и др.).

В работе проведен критический анализ действующей практики учета затрат в ЗАО «Бирюли» и выявлены его слабые и сильные стороны.

На основании изучения теории и практики учета разработаны рекомендации по совершенствованию учета затрат по центрам ответственности на предлагаемых объектах и производственно-управленческой отчетности.

При этом определены требования и допущения при учете затрат и формирования производственно-управленческой отчетности центра ответственности. Предлагаемая форма производственно-управленческой отчетности одновременно является регистром аналитического учета затрат, отражения выхода продукции, ее себестоимости и анализа окупаемости издержек, маржинального дохода и прибыли подразделения. Это позволяет принимать оперативные управленческие решения на уровне каждого центра ответственности по регулированию производственных процессов.

В процессе исследования изучены организационные аспекты и предложены направления совершенствования методического обеспечения внутреннего контроля затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

В результате внутреннего контроля проверяющий формулирует выводы и рекомендации по устранению выявляемых недостатков в учете затрат на производство; рекомендует менеджменту предприятия внедрить более прогрессивные методы учета затрат с целью развития информационно-аналитического обеспечения системы управления затратами предприятия.

В качестве одного из инструментов внутреннего контроля рекомендовано использовать разработанные рабочие документы внутреннего контроля. Данные документы позволяют:

- осуществлять эффективное планирование внутреннего контроля;
- оценивать эффективность систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета,
- систематизировать информацию, полученную в процессе проверки первичного учета и соблюдения норм расхода материальных ценностей на производство продукции;
- обобщать результаты проверки и отражения выявленных в ходе внутреннего контроля нарушений и ошибок.

На основании предложенных рабочих документов контролер может установить подразделения, в которых наблюдаются наибольшее количество нарушений. Также у него появляется возможность подтверждения достоверности информации, определения тех моментов, которые должны быть отражены в отчете контролера.

Кроме того достаточно подробно рассмотрены вопросы организации ERP-системы. Данная структура, на наш взгляд, позволяет эффективно контролировать бизнес-процессы путем создания интегрированной системы управления и достижения согласованности между подразделениями организации; дает возможность для интеграции бухгалтерского, налогового и управленческого учета, а также формирования финансовой и управленческой

отчетности; способствует принятию эффективных, своевременных управленческих решений в соответствии изменениями конъюнктуры рынка; повышает эффективность работы сотрудников организации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. 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.

2. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. №34н (ред. от 24.12.2010 г.). Режим доступа:URL: http:// www.consultant.ru.

3. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н (в ред. от 08.11.2010 г.). Режим доступа: URL: http:// www.consultant.ru.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утверждено приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998г. № 60н.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено приказом Минфина РФ от 6 июля 1999г. № 43н.

6. Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету «Запасы» (ФСБУ 5/19), утвержденное приказом Минфина РФ от 15.11.2019 г. №180н.

7. Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету «Основные средства» (ФСБУ 6/20), утвержденное приказом Минфина РФ от 17.09.2020 г. №204н.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999г. № 32н.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999г. №33н.

10. 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.

11. Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах. Положение Центрального Банка РФ от 16.12.2003 г. № 242-П. Режим доступа: URL: http:// www.consultant.ru.

12. О введение в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ Приказ Минфина РФ от 25.11.2011 г. №160н (в ред. Приказа Минфина от 18.07.2012 г. №106н). URL: Режим доступа: http:// www.consultant.ru.

13. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утверждены приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003г. – М.: Минсельхоз, 2003. – 205с.

14. Адамов Н./ Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления. Адамов Н., Адамова Г. // Финанс. газ. Регион. вып. – 2019. - № 30.

15. Алборов Р.А. Классификация и моделирование интегрированного учета и планирования затрат на производство сельскохозяйственной продукции / Р. А. Алборов, Л. И. Хоружий, С. М. Концевая, Г. Р. Алборов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2021. – № 1. – С. 20-31. – DOI 10.33920/sel-11-2101-02.

16. Алборов, Р. А. Развитие методики учета затрат и оценки продукции в организациях прудового рыбоводства / Р. А. Алборов, Е. Л. Мосунова, О. О. Злобина // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – № 7. – С. 25-35.

17. Аубекерова Г.Х. Структурированная управленческая отчетность на перерабатывающих предприятиях АПК. Г.Х.Аубекерова // Экономика

сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2006. – № 9. – С. 33–35

18. Башанаева, Х. Р. Управленческая отчетность как способ контроля основных показателей бизнеса в условиях пандемии / Х. Р. Башанаева, С. В. Чесноков // А-фактор: научные исследования и разработки (гуманитарные науки). – 2020. – № 3. – С. 4.

19. Бычкова, С. М. Модели контроллинга организаций АПК в контексте неосистемного подхода / С. М. Бычкова, Е. А. Жидкова, Д. В. Эльяшев // Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты : Электронный сборник статей III Международной научно-практической online-конференции, Новополоцк, 18–19 апреля 2019 года. – Новополоцк: Учреждение образования «Полоцкий государственный университет», 2019. – С. 541-546.

20. Васильева Л.С. Эебердыева, М. М. Бюджетирование как основной элемент финансового планирования деятельности малого бизнеса / М. М. Эебердыева, Л. С. Васильева // Актуальные проблемы экономики, учета, аудита и анализа в современных условиях : Сборник научных работ студентов, аспирантов и профессорско-преподавательского состава по итогам Национальной научно-практической конференции, Москва, 22 января 2018 года / Под редакцией М.В. Петровской, В.З. Чаплюка, Л.Н. Сорокиной. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью "Научный консультант", 2018. – С. 492-496.

21. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов./ М.А.Вахрушина. – М .: Финстатинформ, - 2000. - 533с.

22. Гульпенко, К. В. Управленческая отчетность в отраслях / К. В. Гульпенко, Н. В. Тумашик. – Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2020. – 114 с.

23. Закирова А.Р. Концепция развития и методология организации управленческого учета в сельском хозяйстве / А.Р. Закирова. – Казань: Центр инновац. Технологий, 2011. – 258 с.

24. Закирова А.Р. Контрольное обеспечение системы управления затратами предприятий / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, Н. Н. Нигматуллина [и др.] // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2021. – Т. 16. – № 4(64). – С. 115-121. – DOI 10.12737/2073-0462-2022-115-121.

25. Закирова, А. Р. Внутренние управленческие отчеты - основа принятия эффективных управленческих решений в мелиорации / А. Р. Закирова, Р. Уллах // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики : Сборник научных трудов по материалам Всероссийской (национальной) научно-практической конференции молодых ученых, Казань, 24 марта 2021 года. – Казань: Казанский государственный аграрный университет, 2021. – С. 28-34.

26. Закирова А.Р. Развитие методического инструментария внутреннего контроля для повышения эффективности использования основных средств / А. Р. Закирова, Г. С. Клычова, Б. Г. Зиганшин [и др.] // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2021. – Т. 16. – № 4(64). – С. 88-95.

27. Ивашкевич В.Б. Современные тенденции развития отчетности хозяйствующих субъектов / Е. Н. Макаренко, Н. Т. Лабынцев, И. В. Алексеева [и др.]. – Ростов-на-Дону : Ростовский государственный экономический университет "РИНХ", 2019. – 514 с. – ISBN 978-5-7972-2649-9.

28. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В.Б. Ивашкевич. – М.: Финансы, 1974. – 160с.

29. Карпова Т.П.Учет затрат и калькулирование себестоимости ремонтов основных средств / Т.П. Карпова, Л.И. Плешкова. – М.: Финансы и статистика, 1983.

30. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник./В.Э.Керимов. - 5-е изд., изм. И доп. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2007. - 460с.

31. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: Учебное пособие / В.Э. Керимов. – Издат. Дом «Дашков и К», 2001. – 348с.

32. Клычова Г.С. Развитие внутреннего контроля в системе управления сельскохозяйственным производством / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, А. Р. Валиев, Б. Г. Зиганшин : ООО «Издательский Центр РИОР», ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М, 2022. – 213 с. – ISBN 978-5-369-01877-4. – DOI 10.29039/01877-4.

33. Клычова, Г. С. Особенности бухгалтерского учета затрат и формирования отчетности зерновых культур в условиях цифровой экономики / Г. С. Клычова, Н. Н. Нигматуллина, Л. М. Мухаметшина // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики : Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 60-летию Института экономики Казанского государственного аграрного университета, Казань, 25–26 мая 2021 года. – Казань: Казанский государственный аграрный университет, 2021. – С. 84-89.

34. Клычова Г.С. Развитие методического инструментария внутреннего контроля движения запасов / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, А. С. Хусаинова [и др.] // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2021. – Т. 16. – № 3(63). – С. 135-141.

35. Козин Е.Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях./ Е.Б.Козин, Т.А.Козина. – М.: Колос, 2000. - 224с.

36. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие / Н.П. Кондраков. –2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА – М., 1999. – 584с.

37. Капканова, Е. Н. Учет затрат на производстве и калькуляционный учет себестоимости в управлении предприятием / Е. Н. Капканова, Д. М. Панькив // Проблемы экономики, организации и управления в России и мире : Материалы XVI международной научно-практической конференции, Прага, Чешская республика, 27 декабря 2017 года / Ответственный редактор Н.В. Уварина. – Прага, Чешская республика: World Press s.r.o., 2018. – С. 56-58.

38. Лисович Г.М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК / Г.М.Лисович, И.Ю.Ткаченко.- Ростов н/Д.: Март , 2000. - 354с.

39. Мизиковский, Е. А. Российский производственный учет: основные методические аспекты / Е. А. Мизиковский // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 1. – С. 18-28.

40. Медведева, Е. А. Управленческий учет затрат и калькулирование себестоимости продукции обрабатывающих производств в условиях процессно-ориентированного управления / Е. А. Медведева // Современная экономика: проблемы и решения. – 2020. – № 9(129). – С. 122-133. –

41. Николаева О.Е. Управленческий учет/ О.Е.Николаева, Т.В. Шишкова. – М.: Эдиториал УРСС, 2002. - 315с.

42. Новиченко П.П. Учет готовой продукции и ее реализации / П.П. Новиченко. – М.: Финансы, 1975.

43. Овчинникова С.В. Управление бюджетным финансированием сельскохозяйственного производства региона/ С.В.Овчинникова, А.К.Осипов. – Ижевск 2005. -194с.

44. Остаев, Г. Я. Управленческий учёт в сельском хозяйстве : Электронный ресурс: учебник / Г. Я. Остаев, Р. А. Алборов, Г. Р. Алборов. – Ижевск : Ижевская государственная сельскохозяйственная академия, 2021. – 282 с.

45. Пашигорева Г.И. Системы управленческого учета и анализа/ Г.И.Пашигорева, О.С.Савченко. – СПб.: Питер, 2003. - 176с.

46. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / М.З. Пизенгольц, А.П. Варава. – Ч.2. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1987.

47. Слободняк И.А. Формирование системы учетно-аналитической информации внутренней бухгалтерской финансовой отчетности / И.А. Слободняк // Известия ИГЭА. – 2010. – №6(74). – С. 31-36.

48. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов/ Я.В.Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.-638с.

49. Хогнгрен Ч. Управленческий учет/ Ч.Хогнгрен , Дж.Фостер, Ш.Датар . – Спб .: Питер, 2008. -1008с.

50. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н.Г. Чумаченко. – М., 1971. – С.121.

51. Шингерой М.Н. Управленческие аспекты бухгалтерского учета затрат на производство продукции скотоводства / М.Н. Шингерой // Дис… к.э.н. – Санкт-Петербург, 1999. – 177с.

52. Яргутова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран /А.Яргутова. Пер.с польск. Предисловие Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2019 – 240с.

53. Arnold J., Hope T. Accounting for management decisions. – New York: Prentice. – Hall International, Lfd., 1990.

54. Brunet A. La normalisation comptable. - Paris: Dunad, 1951.

55. Stevelinck E. La Veritable histoire des plan comptable // Revue belge de la comptabilite.-1988.- № 2.

56. Klychova G., Zakirova A., Mannapova R., Pinina K., Ryazanova Y. Assessment of the efficiency of investing activities of organizations. E3S Web of Conferences 110, 02075 (2019) doi.org/10.1051/e3sconf/201911002075.

57. . Chang Y.-T., Chen H., Cheng R. K., Chi W. The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. Journal of Contemporary Accounting & Economics 15, 1-19 (2019) https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002

Предприятие (организация)
ЗАО «Бирюли»
(наименование)
Производственно- управленческий отчет центра ответственности
за _____20….*г.*

№		Шифр подразделения	Табельный номер руководителя

1. Затраты на производство продукции, работ и услуг (образец 1 раздела) (дебет счета 20/ 3)

Номер строки	Объем работ, затраты (расходы)	Шифр МИ и носителя затрат	Цех						И т.д.	Итого –чел.ч.,руб				Корреспондирующий счет
			№1			№1								
			Объект учета затрат							За период (месяц)		С начало года		
			Пастеризация молока			Производство кефира								
			норматив	отклонение (+,-)	факт	норматив	отклонение (+,-)	факт		норматив	факт	норм. атив	факт	
А	Б	В	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
01	Отработано чел.-час.	Х												х
02	Основное сырье	1.6												10-1
03	Вспомогательное сырье и др.	1.6												10-2
	Оплата труда основная	1.6												70
	Оплата труда дополнительная	1.6												70
04	Работы и услуги: электроснабжение	1.6												60
	водоснабжение	1.6												60
	газоснабжение	1.6												60
05	Всего затрат	Х												х
	В т.ч.: а) переменные и условно-переменные затраты	Х												х
	б) постоянные затраты	Х												х
2. Производство и себестоимость продукции (работ, услуг) (кредит счета 20) (образец 2 раздела)														
08	Молоко - ……..т.													43-1
09	Зерно - …….т.													43-2
10	Мясо КРС - ……т.													43-3

Приложение А

А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
12	Пушное звероводство - …….т.												43-5
13	Масличные культуры - …….т.												43-6
14	и т.д.												43-7
15	Себестоимость единицы продукции (работ, услуг) подразделения, руб.: Молока												x
	зерна												x
	Мяса КРС												x
	Меха												x
	Масличных культур												x
3. Конечные результаты и оценка эффективности производства (образец 3 раздела)													
16	Стоимость продукции (работ, услуг) по расчетным ценам, руб.												x
17	Маржинальный доход, руб.												x
18	Прибыль по подразделению, руб.												x
19	Безубыточный объем выпуска продукции: а) в денежных единицах, руб. б) в натуральных единицах, т.												x
20	Маржинальный доход на единицу продукции, руб.												x
21	Прибыль в расчете на единицу затрат, руб.												x

Начальник цеха _____ _____
(подпись) (расшифровка ф.и.о.)

Бухгалтер _____ _____
(подпись) (расшифровка ф.и.о.)

Продолжение
Продолжения А

Предприятие (организация)
ЗАО «Бирюли»
(наименование)
Сводный производственно-управленческий отчет по центрам ответственности за_____

_____*20___г.*

Номер		Шифр отрасли (вид произв.)	Фамилия, и.о. ответственного лица за правильность составления

1. Затраты на производство продукции, работ и услуг (образец 1 раздела)

Номер строки	Статьи и виды производственных затрат	Корр-спонд. счет	Центр ответственности _____ шифр						и т.д.	Итого по центрам ответственности						Итого по дебету счета сумма	
			с начало года до отчетного месяца			за месяц				с начало года до отчетного месяца			за месяц			с начало года до отчетного месяца	за месяц
			норматив	отклонение (+,-)	факт	норматив	отклонение (+,-)	факт		норматив	отклонение (+,-)	факт	норматив	отклонение (+,-)	факт		
А	Б	В	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

2. Производство продукции, работ и услуг (образец 2 раздела)

№ п.п.	Центр ответственности, период записей	Наименование объектов производства, продукции, работ и услуг, ед. изм., цена										и т.д.	Итого по кредиту счета №_____ сумма
		Произведено молока				Произведено кефира				и т.д.			
		сухого		разливного		Жир. 2,5%		Жир. 3,2%					
		к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма		
1.	Цех №1: с начало года за месяц Итого: с начало года и т.д. Итого по подразделениям: с начало года за месяц												
2.	Всего по кредиту счета: с начало года за месяц												
3.	Корреспонд. счет (дебет)												

Приложение Б

3. Результаты центров ответственности и оценка эффективности их деятельности (образец 3 раздела)

№ п.п.	Центр ответственности, период записей	Показатели				
		Стоимость продукции по расчетным ценам, руб.	Маржинальный доход, руб.	Прибыль, руб.	Фондоотдача, руб.	Материалоотдеча, руб.
А	Б	1	2	3	4	5
1	Цех № 1: с начало года					
	за месяц					
2	Итого: с начало года					
	и т.д.					
3	Итого по центрам ответственности					

Бухгалтер _____ _____
(подпись) (расшифровка ф.и.о.)

Продолжение приложения Б

Настоящим я, Лаврова Анна Михайловна

студент заочного обучения Института экономики Казанского государственного аграрного университета

зачетная книжка № ЭМ319148

направление подготовки 38.04.01 «Экономика»

направленность (профиль) Учет, анализ и аудит

подтверждаю, что настоящая выпускная квалификационная работа на тему Развитие методики управленческого учета и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях на примере закрытого акционерного общества „Бирюли" Высокогорского района Республики Татарстан

выполненная по материалам ЗАО „Бирюли" Высокогорского р-на РТ

на 106 страницах и приложений на 4 страницах, является моим самостоятельным исследованием, в котором:

- оформлены соответствующим образом ссылки на все использованные информационные ресурсы и их правообладателей;

- отсутствуют компиляция, неоформленные заимствования, не принадлежащие мне лично из необозначенных в работе источников, включая глобальную компьютерную информационную сеть ИНТЕРНЕТ.

Я предупрежден о правилах требования оформления выпускных квалификационных работ и об ответственности за нарушение Закона Российской Федераций «О защите авторских прав в Российской Федерации»

Отпечатано в 1 экземплярах.

Библиография 57 наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру

«7» февраля 2022г

(подпись) Лаврова А.М.

(Ф.И.О.)

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

ОТЗЫВ

на выпускную квалификационную работу

Лавровой Анны Михайловны

на тему: Развитие методики управленческого учёта и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях на примере закрытого акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан

В современных условиях в сельском хозяйстве важное значение приобретает развитие не только бухгалтерского учета, но и контроля. Создание или трансформация управленческих воззрений видоизменяет и контрольные функции аппарата управления, образование обособленных контрольных органов. Отсутствие эффективного контрольного механизма - одна из причин обвального падения экономики, интенсивного роста неплатежей и теневой экономики.

За последние годы ученые - экономисты внесли весомый вклад в решение общих проблем теории, методологии и организации управленческого учета и контроля затрат. Однако научная разработка теоретических, методологических и организационно-практических положений функционирования бухгалтерского финансового и управленческого учета, а также контроля, и особенно внутреннего аудита, применительно к аграрной сфере в условиях трансформационной экономики недостаточна. Отсутствие системного решения названных проблем бухгалтерского учета и контроля, оторванность их практического функционирования от конкретных информационных потребностей, слабая гибкость и адаптивность к быстроизменяющимся условиям внутреннего управления и внешней среды трансформационной экономики не позволяет в полной мере развивать оперативное, тактическое и стратегическое управление эффективностью развития сельским хозяйством.

В процессе выполнения выпускной квалификационной Лаврова А.М. показала наличие теоретических знаний и практических навыков, правильное понимание и использование действующего законодательства в области бухгалтерского, налогового и управленческого учета, контроля и анализа. Грамотно использованы и определены экономические термины, непосредственно связанные с научно-исследовательской темой.

Выпускная квалификационная работа выполнена по логически выстроенному плану, структура и содержание которого соответствуют выбранной теме. Все выводы, которые делает автор в ходе своей работы, вполне аргументированы и экономически обоснованы.

Автор уделяет достойное внимание как теоретическим аспектам выбранной темы, так и практическим.

В работе изучены следующие вопросы: экономическая сущность, понятие и классификация затрат, издержек, расходов и методов учета затрат; сущность, содержание и предпосылки необходимости организации управленческого учета в сельскохозяйственных организациях; основополагающие принципы и функции управленческого учета в системе управления затратами сельскохозяйственной организации; развитие и современное состояние систем учета затрат; возможности

применения методов производственного учета в системе управленческого учета затрат; совершенствование аналитического, синтетического учета затрат и управленческой отчетности; методология и организация внутреннего контроля затрат как инструментария и функции управленческого учета; методические основы внутреннего контроля в системе управления затратами организации; анализ затрат сельскохозяйственной организации как основа системы внутреннего контроля.

Научная новизна результатов исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке организационно-методических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях.

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные положения и рекомендации направлены на совершенствование и повышение эффективности функционирования системы управленческого учета затрат и контроля в сельскохозяйственных организациях. Практическое применение полученных результатов позволит: создать в организациях рациональную информационную базу управления эффективностью производства сельскохозяйственной продукции; усилить взаимосвязь и взаимодействие всех функций управления деятельностью сельскохозяйственных организаций.

В работе представлено достаточное количество рисунков и таблиц, которые наглядно представляют исследуемую тему и делают ее более доступной для понимания. В ходе своего исследования автор использует автоматизированные системы обработки информации: Microsoft Excel, Word, а также пользуется Интернет-ресурсами, консультационными и информационными базами. При изучении данной темы автор использовал широкий круг литературных источников, в том числе из ЭБС «Знаниум».

Работа оформлена в полном соответствии с требованиями Положения о выпускной квалификационной работе.

В ходе выполнения выпускной квалификационной работы Лаврова А.М. показала достаточный уровень знаний по изученным дисциплинам, задания и указания руководителя выполняла своевременно и аккуратно, что позволило завершить работу к установленному сроку.

Все компетенции, предусмотренные ФГОС по направлению 38.04.01 Экономика профиль «Учет, анализ и аудит», освоены в полном объеме.

Выпускная квалификационная работа Лавровой А.М. является самостоятельной завершенной научно-исследовательской работой, содержащей новые по своему теоретическому и практическому значению результаты в области развития управленческого учета и контроля затрат в системе управления сельскохозяйственной организацией.

Выпускная квалификационная работа Лавровой А.М. отвечает предъявляемым требованиям и допускается к защите в ГЭК, а ее автор заслуживает присвоения квалификации – магистр по направлению подготовки 38.04.01 Экономика.

Фамилия, имя, отчество руководителя
Закирова Алсу Рафкатовна

Место работы и занимаемая должность: д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет»

«7» февраля 2022 г. Подпись _____

С отзывом ознакомлена и согласна

7.02.2022

ФГБОУ ВО Казанский государственный аграрный университет

Институт экономики

РЕЦЕНЗИЯ

на выпускную квалификационную работу

Выпускника Лавровой Анны Михайловны
Направление подготовки 38.04.01 Экономика
Направленность (профиль) Учет, анализ и аудит
Тема ВКР Развитие методики управленческого учёта и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях на примере закрытого акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан
Объем ВКР: содержит 104 страниц машинописного текста; включает: таблиц 10 шт., рисунков и графиков 8 шт., фотографий нет, список использованных источников состоит из 56 наименований.

1. Актуальность темы, ее соответствие содержанию ВКР. Тему ВКР считаем актуальной, содержание работы соответствует теме. Изученные в ВКР вопросы полностью раскрывают тему исследования.
2. Глубина и полнота решения поставленных цели и задач исследований. Цель исследования достигнута, задачи решены в полном объеме.
3. Качество оформления ВКР соответствует требованиям.
4. Положительные стороны ВКР. (новизна разработки, применение информационных технологий, практическая значимость и т.д. По теме выпускной квалификационной работы всесторонне изучен широкий круг отечественных и зарубежных источников литературы в области учетно-аналитического обеспечения и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, что позволило автору раскрыть тему достаточно полно и объективно, достичь цели и решить задачи, определенные в выпускной работе.

Научная новизна результатов исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке организационно-методических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях.

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные положения и рекомендации направлены на совершенствование и повышение эффективности функционирования системы управленческого учета затрат и контроля в сельскохозяйственных организациях. Практическое применение полученных результатов позволит:

создать в организациях рациональную информационную базу управления эффективностью производства сельскохозяйственной продукции; усилить взаимосвязь и взаимодействие всех функций управления деятельностью сельскохозяйственных организаций.

5. Компетентностная оценка ВКР

Компетенция	Оценка компетенции*
Готовность к абстрактному мышлению, анализу, синтезу (ОК-1)	отлично
готовность действовать в нестандартных ситуациях, нести социальную и этическую ответственность за принятые решения (ОК-2)	отлично
готовность к саморазвитию, самореализации, использованию творческого потенциала (ОК-3)	отлично
готовность к коммуникации в устной и письменной формах на русском и иностранном языках для решения задач профессиональной деятельности (ОПК-1)	отлично
готовностью руководить коллективом в сфере своей профессиональной деятельности, толерантно воспринимая социальные, этнические, конфессиональные и культурные различия (ОПК-2)	отлично
способность принимать организационно-управленческие решения (ОПК-3)	отлично
способностью обобщать и критически оценивать результаты, полученные отечественными и зарубежными исследователями, выявлять перспективные направления, составлять программу исследований (ПК-1)	отлично
способность обосновывать актуальность, теоретическую и практическую значимость избранной темы научного исследования (ПК-2)	отлично
способность проводить самостоятельные исследования в соответствии с разработанной программой (ПК-3)	отлично
способность представлять результаты проведенного исследования научному сообществу в виде статьи или доклада (ПК-4)	отлично
способность готовить аналитические материалы для оценки мероприятий в области экономической политики и принятия стратегических решений на микро- и макроуровне (ПК-8)	отлично
способность анализировать и использовать различные источники информации для проведения экономических расчетов (ПК-9)	отлично
способность составлять прогноз основных социально-экономических показателей деятельности предприятия, отрасли, региона и экономики в целом (ПК-10)	отлично
Средняя компетентностная оценка ВКР	отлично

* Уровни оценки компетенции:

«Отлично» – студент освоил данную компетенцию на высоком уровне. Он может применять (использовать) её в нестандартных производственных ситуациях и ситуациях повышенной сложности. Обладает отличными знаниями и умениями по всем аспектам данной компетенции. Владеет полными навыками применения данной компетенции в производственных и (или) учебных целях.

«Хорошо» – студент полностью освоил компетенцию, эффективно применяет её при решении большинства стандартных производственных и (или) учебных задач, а также в некоторых нестандартных ситуациях. Обладает хорошими знаниями и умениями по большинству аспектов данной компетенции.

«Удовлетворительно» – студент не полностью освоил компетенцию. Он достаточно эффективно применяет освоенные знания при решении стандартных производственных и (или) учебных задач. Обладает хорошими знаниями по многим важным аспектам данной компетенции.

«Неудовлетворительно» – студент не освоил или находится в процессе освоения данной компетенции. Он не способен применять знания, умение и владение компетенцией как в практической работе, так и в учебных целях.

6. Замечания по ВКР

1) Работа выиграла бы, если бы автор дал критическую оценку действующей системе внутреннего контроля в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ;

2) Работа выиграла бы, если бы автор уделил внимание особенностям исчисления себестоимости продукции как неотъемлемой части управленческого учета затрат.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рецензируемая выпускная квалификационная работа отвечает (не отвечает) предъявляемым требованиям и заслуживает оценки отлично, а ее автор Лаврова А.М. достойна присвоения квалификации «магистр»

/Рецензент:

К.с.х.н., доцент _____ / Гайнутдинов И.Г. /

учёная степень, ученое звание *подпись* *Ф.И.О*

«10» 02 2022 г.

С рецензией ознакомлен*

_____ / Лаврова А.М. /

подпись *Ф.И.О*

«10» 02 2022 г.

*Ознакомление обучающегося с рецензией обеспечивается не позднее чем за 5 календарных дней до дня защиты выпускной квалификационной работы.