

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

Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на незавершенное
производство в сельскохозяйственных организациях на примере общества с
ограниченной ответственностью «Корсинский МТС» Арского района
Республики Татарстан

Направление подготовки 38.04.01 Экономика
Направленность Учет, анализ и аудит

Выпускник (магистрант)



А.И. Каримуллина

Научный руководитель

С.Э.Н., доцент



А.Т. Исхаков

Рецензент

С.Т.Н., доцент

Н.М. Асадуллин

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
Каримуллиной Алины Ильшатовны

1. Тема работы: Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на незавершенное производство в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Корсинский МТС» Арского района РТ
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 сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы
4. Перечень подлежащих разработке вопросов: Теоретические основы учета и оценки незавершенного производства; теоретико-методические подходы к выбору способов оценки, учета и представлении информации о незавершенном производстве; направления совершенствования учета и оценки незавершенного производства.
5. Перечень графических материалов: -
6. Дата выдачи задания

«18» ноября 2019 г.

Руководитель



А.Т. Исхаков

Задание принял к исполнению



А.И. Каримуллина

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	18.11.2019	выполнено
1 ТЕОРИТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА	17.10.2020	выполнено
1.1 Понятие и сущность незавершенного производства		
1.2 Способы оценки и учета незавершенного производства и их особенности в сельском хозяйстве		
1.3 Инвентаризация незавершенного производства		
2 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ВЫБОРУ СПОСОБОВ ОЦЕНКИ, УЧЕТА И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ О НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ	5.03.2021	выполнено
2.1 Сравнительная характеристика применяемых методов оценки и учета незавершенного производства в отечественной и международной практике		
2.2 Подходы к представлению информации о незавершённом производстве для различных категорий пользователей учётной информации		
3 НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА И ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА	12.12.2021	выполнено
3.1 Характеристика комплексной методики учета и оценки незавершенного производства		
3.2 Совершенствование методики учета незавершенного производства в сельском хозяйстве		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	21.01.2022	выполнено
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	21.01.2022	выполнено
ПРИЛОЖЕНИЯ	21.01.2022	выполнено

Обучающийся

 А.И. Каримуллина

Руководитель

 А.Т. Исхаков

Аннотация

к выпускной квалификационной работе магистра
на тему: Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на
незавершенное производство в сельскохозяйственных организациях на
примере общества с ограниченной ответственностью «Корсинский МТС»
Арского района Республики Татарстан.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение методов оценки и учета незавершенного производства. Изучение особенностей учета незавершенного производства в сельскохозяйственных предприятиях. Выявление различий и схожестей учета в международной и отечественной практике.

Для выполнения данных цели выпускной квалификационной работы необходимо выполнить следующие задачи:

- определения понятия и экономической сущности незавершенного производства;
- изучение методов оценки и учета незавершенного производства по новым стандартам;
- выявление особенностей учета и оценки незавершенного производства в сельском хозяйстве.

Предметом исследования - оценка и учет незавершенного производства.

Объект исследования - общество с ограниченной ответственностью «Корсинский МТС» Арского района Республики Татарстан.

Abstract

to the master's final qualifying work on the topic: Accounting and analytical support of cost management for work-in-progress in agricultural organizations on the example of the limited liability company "Korsinsky MTS" of the Arsky district of the Republic of Tatarstan.

The purpose of the final qualifying work is to study the methods of evaluation and accounting of work in progress. Study of the features of accounting for work-in-progress in agricultural enterprises. Identification of differences and similarities of accounting in international and domestic practice.

To fulfill these goals of the final qualifying work, it is necessary to perform the following tasks:

- definitions of the concept and economic essence of work in progress;
- study of methods of evaluation and accounting of work-in-progress according to new standards;
- identification of features of accounting and evaluation of work-in-progress in agriculture.

The subject of the study is the evaluation and accounting of work in progress.

The object of the study is the limited liability company "Korsinsky MTS" of the Arsky district of the Republic of Tatarstan.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
1 ТЕОРИТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА.....	8
1.1 Понятие и сущность незавершенного производства.....	8
1.2 Способы оценки и учета незавершенного производства и их особенности в сельском хозяйстве.....	13
1.3 Инвентаризация незавершенного производства	27
2 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ВЫБОРУ СПОСОБОВ ОЦЕНКИ, УЧЕТА И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ О НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ.....	36
2.1 Сравнительная характеристика применяемых методов оценки и учета незавершенного производства в отечественной и международной практике.	36
2.2 Подходы к представлению информации о незавершённом производстве для различных категорий пользователей учётной информации.....	43
3 НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА И ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА.....	51
3.1 Характеристика комплексной методики учета и оценки незавершенного производства.....	51
3.2 Совершенствование методики учета незавершенного производства в сельском хозяйстве.....	54
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	60
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	63

ВВЕДЕНИЕ

Важную роль в формировании себестоимости продукции и финансового результата от деятельности предприятий играют затраты, которые были понесены в незавершенном производстве. В связи с этим, правильно организованный бухгалтерский учет и оценка незавершенного производства предприятий имеет особо важное значение. От которого зависит экономическая эффективность и основная цель каждого предприятия – получение прибыли.

Большинство предприятий имеет непрерывный цикл производства. Наиболее значимо непрерывность проявляется в сельскохозяйственных предприятиях, которая зависит от ряда факторов. На конец отчетного периода остаются остатки продукции, которые не прошли всех стадий обработки. Они и являются незавершенным производством.

Целью нашей работы является изучение методов оценки и учета незавершенного производства. Изучение особенностей учета незавершенного производства в сельскохозяйственных предприятиях. Выявление различий и схожестей учета в международной и отечественной практике.

Данная работа является весьма актуальной. Так как, предприятия, для повышения своей рентабельности и прибыльности, должны руководствоваться не только базовыми методами учета. Но необходимо совершенствовать уровень своих знаний, необходимо изучить все имеющиеся методики оценки и учета, из которых необходимо выбрать наиболее подходящую для данного предприятия.

Федеральные законы и стандарты не стоят на месте. Вносятся изменения, дополнения, переписываются. Так, например, с 2021 года вышел новый стандарт для оценки и учета незавершенного производства. Это говорит о том, что предприятия должны следить за развитием законодательства.

Для изучения данных целей мы поставили следующие задачи:

- определения понятия и экономической сущности незавершенного производства;
- изучение методов оценки и учета незавершенного производства по новым стандартам;
- выявление особенностей учета и оценки незавершенного производства в сельском хозяйстве.

Объектом исследования являются законы, нормативно-правовые акты, федеральные и международные стандарты учета. Предметом является оценка и учет незавершенного производства.

1 ТЕОРИТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

1.1 Понятие и сущность незавершенного производства

Основная задача любого предприятия - производство и реализация продукции, и, соответственно, получение прибыли.

По своей экономической сущности незавершенное производство является оборотным средством предприятия. Оборотные средства имеют особенность-это процесс их кругооборота. Оборотные средства при этом проходят товарную, денежную и производительную стадии. Производство на предприятиях непрерывное и ритмичное. И, в связи с этим, оборотные средства находятся во всех данных стадиях одновременно. Форму незавершенного производства оборотные средства принимают на стадии производства.

И.А. Бланка привел полную классификацию незавершенного производства: «незавершенное производство является материальным (вещественным) активом; незавершенное производство является операционным активом по характеру обслуживания деятельности предприятия; незавершенное производство является собственным активом предприятия; по степени ликвидности незавершенное производство относится к слаболиквидным активам, так как оно может быть конвертировано в денежную форму без потерь своей текущей рыночной стоимости лишь по истечении значительного периода времени» [24].

П.С. Безруких в своей книге наиболее полно раскрывает экономическую сущность незавершенного производства П. С. Безруких: «Затраты на производство представляют собой совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период безотносительно к тому, приходятся затраты на законченный продукт (что соответствует себестоимости продукции) или (и) на незавершенное

производство. В этом отношении издержки производства и затраты на производство близки по своему экономическому содержанию» [23, с.12].

Определения понятия «незавершенное производство» представлены в налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) и в положении по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.

В соответствии со ст. 319 НК РФ под незавершенным производством «понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом» [1, ст. 1].

Исходя из п. 63 Приказа Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к незавершенному производству [4, п. 63].

Согласно НК РФ, в незавершенное производство «включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К незавершенному производству относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к незавершенному производству при условии, что они уже подверглись обработке» [1, ст. 1].

Исходя из п. 1 ст. 319 НК РФ «незавершенное производство представляет собой продукцию, которая имеет частичную готовность, то есть она не прошла всех этапов технологической обработки, которые предусмотрены применяемым производственным процессом. В незавершенное производство для целей налогового учета включается не только продукция, но и полуфабрикаты собственного производства, а также переданные в производство материалы, если они подверглись какой-либо переработке» [1, ст. 1].

Если мы обратимся к п. 3 ФСБУ 5/2019, то увидим, что незавершенное производство «затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи» [6, п. 3].

В Словаре по экономике Коллинза под незавершенным производством понимается «любые предметы, которые еще находятся в процессе превращения в конечный продукт» [48, с. 323].

В современном экономическом словаре Б.А. Райзберга и др. приводится следующее определение: «Незавершенное производство — частично готовая продукция, не прошедшая предусмотренный технологией полный цикл производства, необходимый, чтобы продукцию можно было отправить заказчику, поставить на рынок для продажи, отгрузить на склад готовой продукции» [50, с. 260].

В большой советской энциклопедии незавершенное производство представлено как: «себестоимость не полностью обработанных продуктов, узлов и деталей незаконченные работы, которые нельзя отнести к полуфабрикатам, готовой продукции и выполненным работам, и услугам» [66].

Т.И. Зайцева, Т.П. Карпова «отмечают двойственную природу счета основного производства: с одной стороны, он является калькуляционным счетом, а с другой — материальным. Двойственная учетная природа незавершенного производства позволяет реализовать различные подходы к формулировке его определения. Калькуляционный подход предполагает акцентирование внимания на стоимости незавершенного производства, а материальный подход — на натурально-вещественном составе незавершенного производства» [59, с. 264].

Зарубежные ученые: Готфрид Бер, Вольф Ф. ФишерВинкельман и Стефан Лист полагают, что «незавершенное производство - это активы, которые не представляют собой готовые к реализации ценности, но уже являются причиной расходов (заработная плата, общие расходы и т.д.)» [70, с. 240]. Вильфрид Бехтель и Альфреда Бринк трактуют понятие незавершенного производства как «самостоятельно произведенные ценности, которые дальше используются в собственном производстве» [69, с. 47]. Йохан Циммерманн, Йорг Ричард Вернер и Йорк-Маркус Хитц относят к незавершенному производству «незаконченные изделия, которые еще не прошли все стадии производственного процесса» [71, с. 195].

Л. А. Волощук, О. Ю. Моница, Т. В. Пахомова дали определение понятия незавершенного производства в сельском хозяйстве. По мнению авторов, «незавершенным производством считается продукция, обработка которой начата, но еще не закончена в пределах того или иного подразделения данного предприятия. К незавершенному производству в сельском хозяйстве относят затраты на работы, произведенные под урожай будущих лет. Например, вспашка паров и зяби, посев озимых, подъем целины, снегозадержание, внесение удобрений и др. Незавершенное производство в земледелии определяется на начало и конец года. На начало года оно определяется стоимостью затрат прошлого труда под урожай отчетного года, а на конец года – стоимостью затрат отчетного года под урожай будущего года. К незавершенному производству в растениеводстве относят также выращивание многолетних насаждений. До достижения определенного возраста, когда молодые сады переводятся в состав плодоносящих, определяется ежегодная величина затрат на выращивание многолетних насаждений и включается в состав продукции растениеводства. Незавершенное производство в животноводстве представляет собой сумму всех затрат на выращивание животных, не достигших в данном году возраста хозяйственного использования. Незавершенное производство рассчитывается исходя из прироста, приплода и привеса животных путем составления

баланса оборота стада. Кроме того, к незавершенному производству в животноводстве относят затраты по зарыблению прудов и водоемов, стоимость яиц, заложенных в инкубаторы, и запасы меда в ульях для зимнего кормления» [54, с.314].

По словам автора О.А. Столярова «незавершенное производство включает: в растениеводстве – затраты под урожай будущего года, основную вспашку, внесение органических и минеральных удобрений, посев озимых; в животноводстве – мед в ульях на кормовые цели, яйца в процессе инкубации; в промышленных подсобных производствах и промыслах –полуфабрикаты и изделия, не прошедшие полный цикл производства и находящиеся на рабочих местах; в мастерских – незаконченный ремонт своего оборудования, транспортных средств, тракторов, комбайнов и других сельскохозяйственных машин» [55, с.36].

По словам автора Н.Н. Карзаева «незавершенное производство носит комплексный характер и включает два принципиально различающихся объекта: затраты на подготовку почвы и растения, находящиеся в вегетативном периоде» [38, с. 111].

Мы предлагаем следующее определение незавершенного производства, объединив все вышеперечисленные понятия. Незавершенное производство – это продукция, которая не дошла до стадии готовой, и затраты по которой будут учтены в бухгалтерском учете в будущем году.

В качестве объекта исследования нами была выбрана организация ООО «Корсинский МТС». Расположен он в Арском районе Республики Татарстан. Изучаемое хозяйство находится в числе передовых хозяйств данного региона. Предприятие характеризуется высокой распаханностью земли, которая составляет, исходя из годового отчета, 87,8%. А общая земельная площадь 4940 га. Незавершенное производство представлено только в растениеводстве. За последние три года от реализации сельскохозяйственной продукции выручено 159043 тыс. руб., из них 61957 тыс. руб. (33,3%) приходится на продукцию растениеводства.

1.2 Способы оценки и учета незавершенного производства и их особенности в сельском хозяйстве

Затраты на производство в конце месяца распределяются между незавершенным производством и готовой продукцией. Незавершенное производство – это продукция, которая не дошла до стадии готовой, и затраты по которой будут учтены в бухгалтерском учете в будущем году. Затраты, относящиеся к ним, являются затратами незавершенного производства.

Остатки необходимо оценивать ежемесячно, исходя из того, что в большинстве предприятий имеются переходящие остатки незавершенного производства.

Себестоимость выпущенной продукции определяют по следующей формуле 1.

Формула 1.

$$B = \text{НЗП}_{\text{нач}} + Z_{\text{мес}} - \text{ВО} - \text{Б}_p - \text{НЗП}_{\text{кон}},$$

где, В – объем выпущенной продукции;

НЗП_{нач} – незавершенное производство на начало месяца;

Z_{мес} – затраты на производство за месяц;

ВО – возвратные отходы;

Б_р – себестоимость окончательного брака;

НЗП_{кон} – незавершенное производство на конец месяца.

По словам автора Л.А. Волощук, «способ оценки незавершенного производства зависит от применяемого метода учета затрат на производство». Выбранный способ оценки себестоимости готовой продукции призван отражать результаты хозяйственной деятельности предприятия данного отчетного периода [54, с. 174].

По мнению Г.Я. Остаев «главное условие адекватной оценки незавершенного производства состоит в выборе такого способа оценки, при

котором себестоимость готовой продукции отражает результаты хозяйственной деятельности данного отчетного периода. То есть выбранный способ оценки должен исключить влияние одного отчетного периода на результаты другого отчетного периода» [14, с. 100].

Исходя из п. 64 Приказа Минфина России от 29.07.1998 N 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (далее Положение № 34н) «незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

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

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам» [4, п. 64].

С 2021 г. вступил в силу Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 N 57837) (далее ФСБУ 5/2019).

С 2021 года незавершенное производство относится к запасам. Порядок учета незавершенного производства регулирует ФСБУ 5/2019 [6]. ФСБУ 5/2019 обязателен к применению организациями начиная с отчетности за 2021 год.

Пункт 64 Положения № 34н официально не отменен, но согласно п. 32 данного положения «при составлении бухгалтерской отчетности организация руководствуется правилами Положения № 34н, только в случае, если иное не установлено другими положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету» [4, п. 64].

В годовом балансе стоимость незавершенного производства показывают по строке 1210 «Запасы».

Согласно ФСБУ 5/2019, изготовленные в организации запасы - готовую продукцию и незавершенное производство оценивают одним из способов:

- по фактической себестоимости;
- по сумме прямых затрат;
- по сумме плановых (нормативных) затрат.

В единичном, массовом и серийном производстве при первоначальном признании «можно оценивать незавершенное производство по фактической себестоимости» [40, п. 9]. «В единичном производстве это единственно возможный способ оценки незавершенного производства» [6, п. 27].

В фактическую себестоимость незавершенного производства включаются затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг [6, п. 23]. К этим затратам относятся:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Затраты, в свою очередь, подразделяются на «прямые (прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг) и косвенные (которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг) затраты» [6, п. 24].

Согласно п. 23 ФСБУ 5/2019 «перечень прямых расходов, которые относятся на незавершенное производство, должен быть конкретизирован в учетной политике» [6, п. 23].

Также «организация обязана установить в учетной политике экономически обоснованный способ распределения косвенных затрат, формируемых на счете 25, между конкретными видами продукции (работ, услуг)» [6, п. 25].

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» в предыдущие годы распределяли на счет 20 «Основное производство». Но начиная с 2021 года счет 26 должен закрываться на счет 90 «Продажи». Что является результатом отмены с 2021 года метода учета незавершенного производства по полной себестоимости.

Исходя из п.40 ФСБУ 5/2019 в фактическую себестоимость незавершенного производства не включают с 2021 года [6, п. 26]:

- затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);
- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг;
- расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- расходы на рекламу и продвижение продукции;
- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Также согласно п.40 ФСБУ 5/2019 незавершенное производство в массовом и серийном производстве необходимо оценивать [6, п. 27]:

1. по сумме прямых затрат, не включая косвенные затраты. В этом случае необходимо утвердить перечень прямых затрат в учетной политике на основе отраслевых инструкций или исходя из особенностей производства. Как правило, это:

- расходы на сырье и основные материалы;

-заработная плата основных производственных рабочих и отчисления с нее;

-амортизация основных средств, задействованных в производстве конкретного вида продукции;

2. по сумме плановых (нормативных) затрат. Такие затраты определяются исходя из «потребляемых объемов сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых и других ресурсов при нормальной загрузке производственных мощностей. Разницу между фактической себестоимостью и стоимостью по плановым (нормативным) затратам включают в себестоимость продаж в отчетном периоде, в котором эта разница выявлена» [6, п. 27].

Изготовленную продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства можно оценивать по справедливой стоимости [6, п. 19].

Начиная с отчетности за 2021 год исключается применение двух способов учета незавершенного производства. Это учет только по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов и учет по полной себестоимости.

ФСБУ 5/2019 не противоречит применению различных сочетаний способов учета и оценки. Например, незавершенное производство можно оценивать по фактической себестоимости, а готовую продукцию - по нормативной (плановой) себестоимости. В то же время, применение некоторых сочетаний способов оценки незавершенного производства может быть неудобным, не имеющим экономического смысла или нереализуемым [6].

Выбранные способы оценки незавершенного производства необходимо закрепить в учетной политике предприятия.

Методы калькулирования себестоимости продукции позволяют получить предприятиям детальную информацию о затратах и структуре себестоимости, определить фактическую себестоимость единицы изделия.

М.А. Вахрушина пишет, что «на выбор методики учета производственных затрат и калькулирования себестоимости влияют

технологические и организационные факторы производства, длительность производственного цикла, количественные и качественные характеристики продукции» [29].

Не существует общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Предприятия их выбирают самостоятельно, и методы зависят от ряда частных факторов: от применяемой технологии, от видов продукции. Другими словами, методы зависят от индивидуальных особенностей. Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группирования затрат по объектам учета.

Исходя из п. 40 Приказа Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» метод учета затрат на производство «представляет собой совокупность приемов и способов наблюдения за производственными затратами, обеспечивающих достоверное и всестороннее их отражение по объектам учета и позволяющих получать объективные обобщенные показатели» [7, п. 40].

В сельском хозяйстве могут использоваться следующие основные методы для отражения затрат в зависимости от выбора того или иного объекта учета: простой, позаказный, попередельный, попроцессный и обезличенный (котловой), а также система нормативного учета производственных затрат [7, п. 40].

Простой способ учета затрат применяется в основном в простых производствах, отличительными особенностями которых можно назвать отсутствие незавершенного производства, промежуточного продукта (полуфабриката), небольшая однородная номенклатура продукции, получаемой в результате краткого единовременного технологического процесса.

В производстве, где продукция носит характер отдельных заказов применяется позаказный способ учета затрат. По заказу локализуют и группируют прямые затраты на производство, которые выступают признаками аналитических счетов по учету затрат, и между которыми периодически распределяются косвенные расходы. На аналитических счетах последовательно собираются все затраты по этому заказу. До завершения заказа затраты на него представляют собой незавершенное производство, а после его завершения, независимо от длительности его выполнения, - себестоимость готового продукта.

Позаказный метод и его модификации используются в ремонтном производстве, например, при ремонте зданий, сооружений, ремонте сельскохозяйственных машин, оборудования, транспортных средств, изготовлении запасных частей, инструментов и инвентаря в ремонтные мастерские хозяйства, а также в основных отраслях, где каждая культура, группа культур, отдельный вид животных или обособленный вид промышленного производства будут представлять собой производственные заказы [7, п. 40].

При этом методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Прямые затраты относят на каждый заказ по прямому назначению исходя из данных первичных документов, а косвенные на основе пропорционально установленной базе распределения.

Фактическая себестоимость изделий, которые изготавливаются по заказу, определяется после его выполнения. В связи с этим нет необходимости в распределении затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.

Попередельный метод применяется на предприятиях с однородной по исходному материалу и характеру обработки массовой продукцией, при которой преобладают физико-химические и термические производственные процессы с превращением сырья в готовую продукцию в условиях непрерывного и, как правило, краткого технологического процесса или ряда

последовательных производственных процессов, каждый из которых или группа которых составляют отдельные самостоятельные переделы (фазы, стадии) производства [14, п. 90].

При попередельном методе основные технологические затраты учитываются по переделам, другими словами по стадиям превращения основных материалов в готовую продукцию.

Имеются два способа попередельного метода учета затрат:

-полуфабрикатный способ. При котором продукция каждого предыдущего передела является полуфабрикатом для последующих переделов или может реализоваться на сторону. Это определяет необходимость оценки полуфабрикатов по фактической, нормативной или плановой себестоимости либо по расчетным или отпускным ценам;

-бесполуфабрикатный способ. При котором по каждому переделу учитываются главным образом только затраты на обработку. Себестоимость готовой продукции исчисляется суммированием затрат на сырье, исходные материалы, расходы всех переделов на обработку и общепроизводственные расходы.

Оперативный учет имеет возможность осуществляться только в количественном выражении. «В зависимости от системы учета затрат на производство по-разному будет осуществляться и инвентаризация незавершенного производства: при полуфабрикатном варианте учета - по каждому цеху (переделу) в отдельности, а при бесполуфабрикатном - только по организации в целом» [8, п. 40].

Процесс сельскохозяйственного производства состоит из определенной последовательности технологических операций. В растениеводстве, например, это предпосевная обработка почвы, посев, уход за посевами, уборка урожая, транспортировка продукции и обработка урожая. Это требует четкого разграничения расходов по каждому производственному процессу, который обусловлен соответствующими биологическими законами. Поэтому «для достоверного учета, анализа и контроля затрат в процессе производства

в практике сельскохозяйственных предприятий целесообразно использовать попередельный метод учета, при котором расходы формируются по каждому этапу на основе первичной документации и накапливаются последовательно по мере завершения конкретного этапа производства» [33, с.7].

При этом способе прямые затраты обычно учитываются по переделам, а внутри их - по видам производимой продукции. Расходы, связанные с работой оборудования, также учитываются по переделам, а затем распределяются внутри каждого передела по видам изделий. Общепроизводственные и управленческие расходы распределяются в таком же порядке между переделами и видами продукции.

Приведем преимущества попередельного метода в рисунке 1.

Рисунок 1. Основные преимущества попередельного метода



То, что расходы нет возможности сгруппировать по видам расходов является существенным недостатком поперечного метода учета. Данные на предприятиях не дают достоверной информации о причинах отклонений фактических затрат от нормативных.

На предприятиях с массовым производством применяется также попроцессный способ учета. Данный метод позволяет определить себестоимость продукции, приходящуюся на одну или несколько технологических стадий, в которых не образуются полуфабрикаты.

Исходя из п. 40 приказа Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 «Суть попроцессного способа состоит в том, что затраты следуют за продуктом по технологической цепочке, т.е. по завершении любой операции накапливаются затраты, объем которых можно соотнести с их средним стандартным или нормативным размером. Распределение затрат между выпуском и незавершенным производством, а также между несколькими видами продукции производится на любой стадии производственного процесса» [8, п. 40].

Попроцессный метод учета является распространенным в сельском хозяйстве. При данном методе затраты систематизируются по конкретным видам выполненных работ, в растениеводстве по конкретным культурам, в животноводстве по видам скота.

На некоторых, в основном в небольших предприятиях, там, где не ставится задача расчета себестоимости, и в целях уменьшения трудоемкости учетных работ, применяется обезличенный или котловой метод учета. Данный метод можно использовать если имеется один вид продукции. Учет при этом будет осуществляться по элементам затрат без выделения статей.

Исходя из п. 40 приказа Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 «исчисление себестоимости единицы продукции в этом случае может быть осуществлено только путем распределения обезличено учтенных фактических затрат между отдельными видами продукции пропорционально их плановым (нормативным) расходам» [8, п. 40].

В зависимости от того, что поперечный, поперечный, поперечный методы могут являться нормативными, отдельно можно выделить систему нормативного учета.

Согласно п. 40 приказа Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 приводятся два варианта реализации нормативного учета. Первый способ - способом учета фактических затрат и последующим определением отклонений от установленных норм. Второй - нормативным способом (с учетом отклонений от установленных норм в процессе производственного потребления ресурсов) [8, п. 40].

«Первый способ организации нормативного учета дает возможность использовать нормы и нормативы затрат как средство оперативного контроля, выявления отклонений, выяснения причин отклонений, анализа причин и регулирования на последующих этапах производства.

Второй вариант организации нормативного учета предполагает изменения форм первичных учетных документов, в которых должны быть отдельные позиции отклонения от норм, ведение аналитического учета обособленным учетом отклонений в разрезе отдельных статей затрат по объектам учета, составление сводного учета затрат на производство по нормам и отклонениям, определение неучтенных отклонений и калькулирование продукции» [8, п. 40].

В изучаемом предприятии, как уже было приведено ранее в данной работе, применяется один из распространенных методов учета затрат в сельском хозяйстве - поперечный метод. Предлагаем данному предприятию ознакомиться и изучить существующие виды учета затрат. Так как, применяемая на сегодняшний день методика была принята несколько лет назад. В связи с постоянным изменением законодательных нормативов необходимо убедиться в целесообразности применяемого метода.

Выбранный метод калькулирования себестоимости продукции нужно прописать в бухгалтерской учетной политике предприятия. Об этом говорится в п. 40 приказа Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 «Об

утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [8, п. 40].

В таблице 1 приведены краткие описание методов калькулирования себестоимости продукции.

Таблица 1 – Методы калькулирования себестоимости продукции

Наименование метода калькуляции	Краткое описание
Простой метод калькуляции	Применяется в простых производствах. особенностью является отсутствие незавершенного производства, небольшая однородная номенклатура продукции.
Показный метод калькуляции	Применяется в производстве, в котором продукция носит характер отдельных заказов.
Попередельный метод калькуляции	Применяется при производстве массовой продукции. При данном способе прямые затраты, как правило, учитываются по переделам, а внутри их - по видам производимой продукции
Попроцессный метод калькуляции	Применяется в организациях с массовым производством. Позволяет определить себестоимость продукции, приходящуюся на одну или несколько технологических процессов.
Обезличенный (котловой) метод калькуляции	Применяется преимущественно в небольших организациях, в которых не ставится задача исчисления себестоимости.
Нормативный метод калькуляции	Применяется при массовом и серийном производстве разнообразной и сложной продукции. При данном методе является обязательным составление нормативной калькуляции.

В сельском хозяйстве имеются особенности оценки незавершенного производства.

Рассмотрим понятие сельскохозяйственного производства. Согласно статье 4 Федерального закона от 29.12.2006 № 264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства». В целях настоящего Федерального закона «под сельскохозяйственным производством признается совокупность видов

экономической деятельности по выращиванию, производству и переработке соответственно сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, в том числе оказание соответствующих услуг» [3, ст. 4].

Основной отличительной особенностью является то, что в сельском хозяйстве технология производства имеет отношение с землей и с сельскохозяйственными животными. Об этом говорится и в 4 статье методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве: «Прежде всего, здесь ключевым элементом функционирующего капитала и главным средством производства является земля. В отличие от других средств она не является продуктом человеческого труда, пространственно ограничена и при правильном использовании повышает свое плодородие. В свою очередь рост экономического плодородия земли требует дополнительных вложений на внесение органических и минеральных удобрений, улучшение ее обработки, на орошение, мелиорацию и т.д.» [15, ст. 4].

Второй особенностью является то, что сельскохозяйственное производство зависит напрямую от фактора сезонности. Несмотря на то, что цикл производства составляет год, но он не совпадает с календарным. Поэтому нет возможности списать все затраты отчетного периода на себестоимость производимой продукции.

Незавершенное производство обеспечивает осуществление непрерывного процесса производства и реализации продукции. Их необходимое количество устанавливается исходя из технологических нормативов. Например, потребность в кормах рассчитывается исходя из норм кормления животных.

В связи с несовпадением периода производства с рабочим периодом, сезонным характером производства в сельском хозяйстве требуется образование в отдельные периоды значительно больших запасов оборотных фондов: корма, семена, удобрения, горюче-смазочные материалы. «Существенное влияние на размер оборотных фондов оказывает

специализация и интенсификация сельскохозяйственного производства. При углубленной специализации на производстве продукции животноводства больше требуется кормов, а при производстве зерновых культур – семян, минеральных удобрений, горюче-смазочных материалов и др.» [63, с.109].

Специфической особенностью в сельском хозяйстве является то, что объектом выступают живые организмы. Это растения и животные.

Еще одной особенностью является зависимость от природно-климатических условий, которые оказывают прямое влияние на технологический процесс. В связи с чем, может увеличиться его длительность.

Исходя из данных отличительных особенностей затраты текущего года можно будет списать на себестоимость только в следующем году. Поэтому экономические показатели в сельскохозяйственном производстве напрямую зависят от приведенных факторов.

1.3 Инвентаризация незавершенного производства

Необходимо уделять особое внимание организации учета производственных затрат в незавершенном производстве. Так как затраты оказывают значительное влияние на формирование себестоимости продукции, от которого напрямую зависит финансовый результат деятельности предприятий. В связи с этим, бухгалтерский учет затрат на производство продукции - один из сложных объектов бухгалтерского учета предприятий.

По мнению автора Е.А. Голованева «инвентаризация — один из элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивающий достоверность учетных данных путем сверки фактических остатков ценностей и расчетов с данными учета и осуществления контроля за сохранностью собственности» [32, с.7].

Каждому предприятию, независимо от формы собственности, необходимо располагать данными обо всем имуществе, которым они владеют, т.е. о его количестве, о состоянии, о правильности оценки.

Фактические остатки имущества после должны быть сверены с данными бухгалтерского учета, который, в свою очередь, призван достоверно и своевременно отражать все изменения имущества предприятий. Фактическое наличие имущества и их источников должны соответствовать данным бухгалтерского учета.

И при помощи инвентаризации является возможным выявить расхождения между данными бухгалтерского учета с данными фактического наличия имущества и их источников.

Можно выявить следующие основные цели инвентаризации:

- проверка фактического наличия имущества, контроль их сохранности и сопоставление их с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты и правильности отражения в бухгалтерском учете обязательств;

- приведение данных бухгалтерского учета с данными фактического наличия имущества;
- выявление причин неверного и несвоевременного отражения фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете;
- вскрытие фактов недостач и устранение выявленных недостатков.

Основными правоустанавливающими документами инвентаризации являются:

- Налоговый кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022);
- Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»;
- и другие.

В соответствии с пунктом 4 Приказа Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (ПБУ 1/2008) в сельскохозяйственных организациях при формировании учетной политики необходимо утвердить порядок проведения инвентаризации активов и обязательств [9].

В пункте 3 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О бухгалтерском учете» «случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами» [2, п. 3].

Виды инвентаризаций приведем в таблице 2.

Таблица 2 – Виды инвентаризаций

Вид инвентаризации		Порядок и особенности проведения
По обязательности проведения	обязательная	Обязательно, в соответствии с законодательством Российской Федерации
	инициативная	По решению руководителя
По периодичности	плановая	Обязательно, в установленные порядком проведения сроки
	внеплановая	По решению руководителя, вне утвержденного плана. Для дополнительного контроля
	дополнительная	При смене материально-ответственных лиц, после природно-климатических катаклизмов
	повторная	При возникновении сомнений качества проведения инвентаризации
В зависимости от степени обхвата	полная	Один раз в год, при составлении годового отчета. Это проверка всего имущества, имеющегося у предприятия
	частичная	Систематически в течении года. Проверка подвергается одно или несколько видов имущества. Помогает дисциплинировать материально-ответственных лиц.
По методу проведения	натуральная	Проверка производится путем непосредственного наблюдения объектов
	документальная	Проверка производится путем документального подтверждения наличия объектов. Заключается в сопоставлении записей в регистрах бухгалтерского учета

Инвентаризация незавершенного производства проводится, в первую очередь, в соответствии с Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» [7].

Основной целью проведения инвентаризации незавершенного производства является:

- определить остатки;

- определить состояние незаконченной продукции;
- определить объемы и фактическую себестоимость в соответствии с порядком, который установлен Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и разработанными на его основе отраслевыми инструкциями.

Ответственность за правильное и своевременное проведение инвентаризации возложена на руководителя и главного бухгалтера предприятия. Сроки и порядок проведения инвентаризации установлены Методическими рекомендациями. А дату проведения инвентаризации устанавливает руководитель предприятия, предварительно согласовав с главным бухгалтером.

Согласно п. 2.1 Приказа Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 «Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации» [7, п. 2.1].

В первую очередь, для проведения инвентаризации незавершенного производства оформляется приказ (постановление, распоряжение) руководителя предприятия в произвольной форме. Для оформления приказа предусмотрена унифицированная форма № ИНВ-22. В нем необходимо установить перечень проверяемых активов и обязательств, даты начала и окончания инвентаризации [7, п. 2.1]. Так, например, при смене материально ответственного лица инвентаризация назначается на день приемки-передачи дел исключительно в отношении имущества, находящегося на ответственном хранении у работника, сдающего имущество [7, п. 1.5].

Руководителем предприятия создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия, в состав которой входят сам руководитель, главный бухгалтер, сотрудники предприятия. Также в состав можно включить представителей аудиторских фирм. Но необходимо учесть факт, что в состав комиссии не включаются материально-ответственные лица.

Если отсутствует хотя бы один член комиссии, инвентаризация не проводится. «Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными» [7, п. 2.3].

До начала инвентаризации проводятся подготовительные работы, перечень которых приведен в Методических рекомендациях. Необходимо получить последние на дату начала инвентаризации приходные и расходные документы, отчеты о движении материальных ценностей. Председатель инвентаризационной комиссии должен завизировать приходные и расходные документы, которые прилагаются к отчетам. Материально-ответственные лица должны предоставить расписки, где будет указано, что на момент инвентаризации все приходные и расходные документы сданы в бухгалтерию. Перед началом инвентаризации бухгалтер должен подготовить бланки инвентаризационных описей. Для сельскохозяйственных предприятий применяется форма инвентаризационной описи № 23-АПК.

Инвентаризационные описи составляются в двух экземплярах. Один из них передается материально-ответственному лицу.

После снятия фактических остатков ценностей и записи их в инвентаризационные описи, инвентаризационная комиссия с бухгалтером предприятия должны проставить в описи остатки ценностей в соответствии с данными бухгалтерского учета.

Инвентаризационные описи подписывает руководитель предприятия и все члены инвентаризационной комиссии. Только после подписи данных лиц материально-ответственное лицо расписывается в каждой описи с указанием слов: «все ценности, указанные в инвентаризационной описи проверены комиссией в моем присутствии и переданы под мою ответственность».

Бухгалтер должен, после всех проведенных операций, составить сличительную ведомость, сгруппировав все инвентаризационные описи по бухгалтерским счетам и субсчетам. И бухгалтер должен составить ведомость результатов инвентаризации.

По результатам инвентаризации составляется акт инвентаризации инвентаризационной комиссией. В данном акте указываются состав инвентаризационной комиссии, результаты проведения инвентаризации - излишки и недостатки. Также необходимо прописать предложения исходя из результатов выявленных расхождений. Акт инвентаризации утверждает руководитель предприятия.

Согласно п. 2.14 Приказа Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 «Для оформления инвентаризации необходимо применять формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств согласно приложениям 6 - 18 к настоящим Методическим указаниям либо формы, разработанные министерствами, ведомствами. В частности, при инвентаризации рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей, многолетних насаждений, питомников применяются формы, утвержденные Министерством сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации для сельскохозяйственных организаций» [7, п. 2.14].

Инвентаризационная комиссия обязательно должна проводить инвентаризацию незавершенного производства перед составлением годовой отчетности, при смене материально ответственных лиц, при выявлении фактов хищения или порчи, а также в других случаях, которые предусмотрены законодательством.

В производственных организациях инвентаризацию незавершенного производства необходимо проводить регулярно. Определять количество незавершенного производства на конец месяца необходимо, чтобы распределить понесенные затраты на стоимость незавершенного производства и выпущенной готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Проведение инвентаризации можно разделить на три этапа:

1. Подготовительный. На данном этапе оформляется приказ о проведении инвентаризации, утверждается состав инвентаризационной

комиссии. Определяются состав и сроки проведения инвентаризации. Подготавливаются и представляются последние отчеты материально-ответственных лиц, в которых приложены все документов по приходу и выбытию объектов учета, выводятся остатки инвентаризируемых объектов. Берутся расписки с материально-ответственных лиц.

2. Решающий. Определяют фактическое наличие объектов учета и сопоставляют их с данными бухгалтерского учета. Проводится осмотр и другие приемы инвентаризации.

3. Заключительный. На данном этапе подготавливают утвержденные в Учетной политике документы инвентаризации. Выявляют результаты. Заполняют Сличительные ведомости. Организуется заседание инвентаризационной комиссии. Принимаются окончательные решения по результатам проведения инвентаризации. Результаты инвентаризации должны быть отражены в актах инвентаризации.

В изучаемом хозяйстве незавершенное производство представлено в отрасли растениеводства. Рассмотрим особенности инвентаризации незавершенного производства в данной отрасли.

В связи с тем, что продолжительность цикла производства в области растениеводства составляет более года, ее фактическая себестоимость исчисляется при составлении годового баланса по истечении календарного года.

Исходя из данной особенности, необходимо до составления отчетной калькуляции провести ряд подготовительных работ. Что должно обеспечить достоверное отражение фактических затрат.

В п.114 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве приведена строгая последовательность проведения калькуляционных расчетов [17, п. 114].

«Непосредственная калькуляционная работа в растениеводстве начинается с исчисления фактической себестоимости работ и услуг вспомогательных производств, так как эти работы и услуги потребляются

преимущественно подотраслями растениеводства и другими основными отраслями организации. По этой же причине упрощения калькуляционных расчетов в затраты вспомогательных производств не включаются косвенные расходы.

После отражения калькуляционных разниц по всем вспомогательным производствам по всем объектам учета затрат распределяются издержки по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка, зерноуборочных и других самоходных комбайнов, и машин и списываются отклонения в себестоимости транспортных работ, выполненных тракторами.

Затем по соответствующим сельскохозяйственным культурам разносятся нераспределенные суммы амортизационных отчислений, расходы на ремонт и отчислений в ремонтный фонд (при его формировании) по основным средствам, используемым в растениеводстве, расходы по орошению и осушению земель, а также затраты на известкование и гипсование почв, произведенные за счет собственных средств организации. В результате этого по аналитическим счетам - по всем видам работ и культурам в растениеводстве будут отражены основные затраты в разрезе установленных статей и тем самым обеспечены данные для распределения расходов по обслуживанию и управлению производством.

Следующим этапом калькуляционной работы является распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов. После этого на финансовые результаты списываются затраты по производствам, не давшим продукции. В частности, сюда относятся затраты по полностью погибшим от стихийных бедствий посевам, а также часть затрат, соответствующая недобору продукции при частичной гибели посевов по той же причине. Ранее все эти затраты нельзя было и списать, поскольку в них включается и соответствующая часть общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

На завершающем этапе, выполнив все перечисленные выше учетные работы, непосредственно осуществляется калькулирование себестоимости

продукции растениеводства (так как к этому времени по всем культурам будут учтены все затраты по их выращиванию и отражаются калькуляционные разницы по счетам - потребителям продукции растениеводства)» [17, п. 114].

Данная последовательность калькулирования себестоимости продукции обеспечит достоверной информацией о сумме фактических затрат.

В изучаемом хозяйстве инвентаризация незавершенного производства проводится не в полной мере. Сроки проведения инвентаризации не прописаны в учетной политике предприятия. В бухгалтерии нет актуальных данных о фактическом наличии материально-производственных запасов. На данный вид метода учета затрат необходимо уделять особое внимание. И, в связи с этим, предлагаем ООО «Корсинский МТС», в первую очередь, собрать совещание, в рамках которого необходимо определить сроки проведения инвентаризации, утвердить состав инвентаризационной комиссии, утвердить порядок и правила проведения инвентаризации. Внести изменения в Учетную политику хозяйства. Во-вторых, предлагаем собрать всех материально-ответственных лиц, провести с ними инструктаж, разъяснить их обязанности. Необходимо также проговорить и прописать меры наказания за несоблюдение правил инвентаризации. Предлагаем проводить внеплановые, инициативные инвентаризации. За нарушение необходимо применять меры наказания. Инвентаризация является неотъемлемой частью учета, от которого зависит рентабельность предприятия. И необходимо пресекать халатное отношение к данному виду учета.

Остатки незавершенного производства оценить достаточно сложно. Что может привести к их недостоверному отражению в бухгалтерском и налоговом учете. В результате это может привести к завышению расходов, уменьшению суммы активов в балансе, что приведет к уменьшению финансового результата предприятия.

2 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ВЫБОРУ СПОСОБОВ ОЦЕНКИ, УЧЕТА И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ О НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ

2.1 Сравнительная характеристика применяемых методов оценки и учета незавершенного производства в отечественной и международной практике

Определения понятия «незавершенное производство» представлены в налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) и в Положении по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.

В соответствии со ст. 319 НК РФ под незавершенным производством «понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом» [1, с.319].

Согласно п. 63 Приказа Минфина России от 29.07.1998 №34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к незавершенному производству [12, п. 63].

Согласно НК РФ, в незавершенное производство «включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К незавершенному производству относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к незавершенному производству при условии, что они уже подверглись обработке» [1].

Исходя из п. 1 ст. 319 НК РФ незавершенное производство «представляет собой продукцию, которая имеет частичную готовность, то есть она не прошла всех этапов технологической обработки, которые предусмотрены применяемым производственным процессом. В

незавершенное производство для целей налогового учета включается не только продукция, но и полуфабрикаты собственного производства, а также переданные в производство материалы, если они подверглись какой-либо переработке» [1, с.319].

Начиная с 2021 года незавершенное производство относится к запасам. Согласно Приказу Минфина России от 15.11.2019 № 180н с отчетности за 2021 год вместо ПБУ 5/01 «Материально-производственные запасы», утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 №44н, должно применяться ФСБУ 5/2019 «Запасы». Стандарт утвержден Приказом Минфина России от 15.11.2019 №180н и обязателен для применения начиная с бухгалтерской отчетности за 2021 год [6].

При этом с 1 января 2021 г. признаются утратившими силу объемные и активно использовавшиеся Приказы Минфина России от 28.12.2001 №119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» и от 26.12.2002 №135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды».

ФСБУ 5/2019 разработан на основе Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н) [16]. Соответственно различий между принципами формирования информации о запасах в отечественной и международной практике должно стать значительно меньше.

Вне зависимости от того, что на сегодняшний день и происходит интеграция российских стандартов в МСФО, различия все равно наблюдаются. Данный факт связан в первую очередь с тем, что используемая терминология, правила оценки и существующие практики учета по российским и международным стандартам существенно различаются.

ФСБУ 5/2019 не распространяет свое действие на бюджетные организации, микропредприятия, кроме тех, на которые не распространяется права ведения бухгалтерского учета упрощенным способом, организации не использующие данный стандарт в целях учета запасов, предназначенных для управленческих нужд [6]. Этот факт отличает ФСБУ 5/2019 от МСФО 2 «Запасы», который обязателен к применению всеми без исключения организациями.

Рассмотрим определения понятия незавершенного производства в международном и российском стандартах.

Согласно ФСБУ 5/2019 незавершенное производство – это «затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи» [6]. Незавершенное производство по МСФО (IAS) 2 – «активы, находящиеся в процессе производства для продажи в ходе обычной (основной) деятельности организации» [16].

Проведем анализ основных положений методов оценки и учета запасов, предусмотренных международными и российскими стандартами.

Новшеством ФСБУ 5/2019 «Запасы» стало определение и перечень группы объектов, относимых к запасам: это активы, используемые в течение обычного операционного цикла или периода не более 12 месяцев, в состав которых включаются сырье, материалы, топливо, запасные и комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты, инструменты, инвентарь, специальная одежда и оснастка, готовая продукция, товары, незавершенное производство. В целом данный перечень не противоречит перечню запасов в МСФО (IAS) 2 «Запасы». Более того, по сравнению с предыдущим российским стандартом ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» ФСБУ 5/2019 существенно сближает трактовку состава запасов в системе российских и

международных запасов в связи с не включением в состав запасов расходов будущих периодов, ранее традиционно отражавшихся в составе запасов российских организаций.

Новая трактовка запасов является безусловным достижением не только в сближении регламентаций российских и международных стандартов в отношении трактовки экономического содержания запасов, но и в плане приведения этой трактовки в соответствие с общим пониманием активов организаций как ресурсов, обеспечивающих возможность получения экономических выгод. Понятие «расходы», фигурирующее в наименовании объекта «расходы будущих периодов», напротив, означает уменьшение экономических выгод и капитала организации, что никоим образом не совместимо с понятием активов.

Еще одним направлением сближения с МСФО (IAS) 2 стало введение в ФСБУ 5/2019 прямого требования оценки запасов по наименьшей из двух величин: фактической себестоимости и чистой стоимости продажи. Вместе с тем в ФСБУ 5/2019 полностью сохранен существовавший ранее механизм обеспечения такой оценки через резерв под обесценение запасов. Такой механизм обеспечивает оценку по наименьшей из двух величин (фактической себестоимости и чистой стоимости продажи) только для формирования отчетной информации о запасах, но не для процесса их учета. В учете обесценившиеся запасы продолжают учитываться по их фактической себестоимости. В то же время в МСФО (IAS) 2 говорится об оценке запасов по наименьшей из указанных величин не только для целей формирования отчетных показателей, но и для процесса их учета [16]. Такое расхождение в регламентациях российского и международного стандартов может привести к различиям в оценке (получаемой по правилам этих стандартов) объектов учета, связанных с обесцененными запасами (например, в оценке затрат на производство и продажу готовой продукции).

Существенным достижением в плане сближения российского учета запасов с регламентациями МСФО (IAS) 2 стало включение в ФСБУ 5/2019

соответствующего МСФО (IAS) 2 перечня затрат, которые не должны включаться в себестоимость запасов. В частности, в составе такого перечня фигурируют управленческие расходы и сверхнормативные потери (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины). Исходя из данного перечня российские организации утрачивают возможность выбора между существовавшими ранее вариантами списания общехозяйственных расходов (с кредита счета 26 в дебет счета 20 или в дебет счета 90). Единственным возможным вариантом становится только списание таких расходов в дебет счета 90. Еще одним новшеством стал учет сверхнормативных потерь и потерь от брака. Их теперь придется списывать с кредита счета 28 в дебет счета 90 (а не счета 20, как ранее).

Указанные новые регламентации ФСБУ 5/2019 являются достижениями не только в плане их сближения с регламентациями МСФО (IAS) 2, но и в плане обеспечения более корректного формирования себестоимости готовой продукции и незавершенного производства. Ведь общехозяйственные расходы и сверхнормативные потери не являются необходимыми для осуществления производства продукции, а значит, не должны увеличивать фактическую себестоимость этой продукции и незавершенного производства. Проблемным вопросом в отношении рассматриваемых новых регламентаций ФСБУ 5/2019 является необходимость корректировки Плана счетов бухгалтерского учета в отношении использования счетов 26 и 28.

Организация, согласно ФСБУ 5/2019, имеет право произвести оценку незавершенного производства и готовой продукции одним из двух способов: в сумме прямых затрат, не учитывая косвенные затраты, либо в сумме плановых (нормативных) затрат [6]. Предложенные варианты оценки отличаются от оценки по МСФО 2 «Запасы», по которому организации обязаны включать в себестоимость запасов косвенные затраты, определенные самостоятельно. Причем, в состав расходов периода

организации, признаваемых при списании запасов, необходимо будет включить выявленную разницу между фактической себестоимостью и оценкой в сумме плановых затрат.

В третьем разделе ФСБУ 5/2019 «Запасы» даны понятия себестоимости запасов и чистой стоимости продажи, применяемые при последующей оценке запасов [6]. Это говорит о сближении отечественного стандарта учета со стандартом МСФО 2 «Запасы». Последующая переоценка запасов по ФСБУ 5/2019 производится по аналогии с международными стандартами — по наименьшей из двух величин: себестоимости или чистой стоимости продажи. Под чистой стоимостью продажи запасов подразумевается та цена, по которой хозяйственный субъект может их продать, как в случае продажи в обычной деятельности за вычетом сумм затрат, которые необходимо понести для производства и реализации запасов.

В случае превышения фактической себестоимости запасов над чистой ценой продажи по причине устаревания запасов или частичной потери первоначальных свойств, пунктом 27 федерального стандарта предусмотрена необходимость создания резерва под обесценение материальных ценностей. Такой подход является оправданным, поскольку термин «себестоимость» в большей мере отражает экономическую сущность оценки при признании запасов. В отдельном разделе ФСБУ 5/2019 приведены условия списания запасов. В ПБУ 5/01 такие условия не были указаны.

Способы оценки запасов при их выбытии не претерпели изменений и полностью аналогичны с МСФО 2: по себестоимости единицы запасов; по средней себестоимости; метод ФИФО. С введением новых положений в ФСБУ количество информации, необходимой к раскрытию в бухгалтерской отчетности организации увеличилось, в сравнении с предыдущим ПБУ 5/01.

Довольно значительное сближение международных и отечественных стандартов учета проявляется в аналогичных требованиях к раскрытию информации о запасах в отчетности. Также в ФСБУ предъявлены требования

к раскрытию величины авансов, выданных поставщикам для приобретения запасов, что ранее в отчетности российских организаций не раскрывалось.

Все вышеуказанные отличия и направления сближения методов оценки по ФСБУ 5/2019 и МСФО 2 приведены в таблице 3.

Таблица 3 - Сравнительная характеристика отечественного и международного стандартов

Признак сравнения	Российский стандарт ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Международный стандарт МСФО 2 «Запасы»
Состав запасов	-сырье, материалы, запасные части, топливо, покупные полуфабрикаты; -инструменты, инвентарь, специальная одежда; -готовая продукция; -товары; -незавершенное производство; -объекты недвижимого имущества; -объекты интеллектуальной собственности.	- сырье и материалы; - готовая продукция; -незавершенное производство; - товары, купленные для перепродажи; - земля или другое имущество для перепродажи.
Организации, применяющие данные правила	Только коммерческие организации; не применяется организациями бюджетной сферы.	Ограничения на применение не установлены.
Определение незавершенного производства	Затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия некомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи.	Активы, находящиеся в процессе производства для продажи в ходе обычной (основной) деятельности организации.
Оценка при поступлении	- по фактической себестоимости	- по себестоимости; - по чистой возможной цене продажи
Текущая оценка	- фактическая себестоимость запасов; - чистая стоимость продажи запасов	- по себестоимости; - по чистой возможной цене продажи

Продолжение таблицы 3

Отпуск и списание запасов (оценка при выбытии)	- по себестоимости каждой единицы; - по средней себестоимости; - по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО)	- по специфической идентификации конкретных затрат; - по средневзвешенной себестоимости; - первое поступление-первый отпуск (способ ФИФО)
---	--	---

На основании проведенного сравнительного анализа Федерального стандарта бухгалтерского учета и МСФО можно сделать вывод о том, что в международной и отечественной практике учета больше общего, чем различий. Но, тем не менее, еще имеется достаточно вопросов, требующих рассмотрения и решения. Различия в учете запасов, присутствующие между международными и отечественными стандартами учета, обусловлены особенностью российского законодательства в области бухгалтерского учета и его нормативного регулирования. Ориентация на международные стандарты способствует дальнейшему совершенствованию системы бухгалтерского учета в России, а также повышению эффективности учетного процесса в хозяйственных субъектах.

Успешная деятельность предприятий в рыночной экономике невозможна без эффективной системы управления затратами. И сближение российского стандарта с международным послужит одним из направлений улучшения эффективности бухгалтерского учета.

2.2 Подходы к представлению информации о незавершённом производстве для различных категорий пользователей учётной информации

Информация о затратах в незавершенном производстве является одной из важнейшей в системе учетной информации. Двойственность этой категории обуславливает заинтересованность в информации об их величине для всех категорий пользователей учетной информации. Различие целей,

преследуемых различными группами пользователей, диктует применение различных оценок.

Пользователей информации предлагаем подразделить по категориям: на внешних и внутренних. Согласно ПБУ 4/99 «пользователь бухгалтерской отчетности - юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации» [12, п. 4]. Количество пользователей отчетности может меняться. Это будет зависеть от конкретных экономических условий.

Внешние пользователи подразделяются на следующие группы:

- службы, которым информация должна передаваться обязательно.

К ним относятся налоговые органы, органы государственной статистики, аудиторские организации (при обязательной ежегодной аудиторской проверке);

- службы, которые будут использовать предоставленную информацию для последующей работы;

К данной группе можно отнести первичные профсоюзные организации, которым данная информация может быть необходима для заключения коллективных договоров. Информационные и консультационные организации - для разработки рекомендаций клиентам касательно размещения капитала. Также можно отнести в данную группу прессу. Информация которым необходима для подготовки экономических обзоров, для того, чтобы опубликовать отчетность для целей ознакомления широкого круга общественности. Относятся и органы правительства. Данным органам необходима информация от акционерных обществ для изучения их финансового состояния, рентабельности компании;

- партнеры. Это дочерние предприятия и зависимые общества. Так как головная организация влияет на принимаемые ими решения. К данной группе относятся и кредиторы, покупатели и поставщики, инвесторы. Используют информацию, чтобы знать уровень платежеспособности и надежность предприятий, с которыми они имеют или собираются иметь деловые

отношения. Инвесторам же необходима информация для того, чтобы провести анализ и сделать выводы об экономических перспективах.

Внутренние пользователи подразделяются на следующие группы:

- акционерные компании. Информация для данной категории пользователей необходима для изучения рентабельности, уровня ликвидности, финансового положения, а также иных фактов хозяйственной деятельности предприятия;

- менеджеры. Данным пользователям необходима информация о финансовой отчетности предприятия, чтобы обосновать решения, которые они принимают, обосновать перспективу предприятий;

- работники самого предприятия. Для оценки условий труда, уровня заработной платы, получения льгот, вознаграждений.

Руководству предприятия необходима информация о деятельности, подразделениях. Основываясь на данной информации принимаются управленческие решения. Необходима более детальная информация, нежели для внутренних и внешних пользователей.

Затраты предприятия подразделяются на две части. Первая часть – расходы отчетного периода. Вторая часть – активы, которые можно будет отнести на расходы будущих периодов. Затраты, которые не признаются расходами в отчетном периоде или не модифицированы в готовую продукцию и являются незавершенным производством.

По словам автора Я.В. Соколова счет 20 «Основное производство» имеет двойственное значение. В оборотно-сальдовой ведомости счета 20 калькулируется себестоимость готовой продукции. Сальдо данного счета – оценка незавершенной продукции предприятия. По его мнению, «двойственная природа этого счета «состоит в том, что, с одной стороны, это калькуляционный счет, позволяющий сгруппировать (сконцентрировать) затраты, связанные с производством готовой продукции (работ, услуг); с другой – материальный, так как в нем показывается не завершенная

обработкой и оставшаяся в цехах основного производства или просто готовая продукция, еще не сданная на склад».

Незавершенное производство, как часть материально-производственных запасов на конец отчетного периода, отражается в отчетности по стоимости, которая определяется исходя из используемых способов его оценки. Выбранный метод оценки незавершенного производства оказывает влияние на экономическую эффективность предприятия, и отражается в финансовом результате.

Исходя из приведенной выше группировки пользователей информации видно, что различным категориям необходима разная информация о деятельности предприятия. Например, кредитные организации и собственники являются пользователями финансовой отчетности. Они рассматривают незавершенное производство как актив, который предназначен для продажи. Внутренних пользователей информации прежде всего интересует сведения, обеспечивающие процессы калькулирования себестоимости продукции, процессы оперативного управления и контроля. Сведения, в результате которых можно выявить величину прибыли и убытка предприятия. В связи с этим, для оценки незавершенного производства, для удовлетворения потребностей в информации всех заинтересованных пользователей, применяются разные виды оценок.

Оценка для реализационной стоимости используется в том случае, когда объектом незавершенного производства является активный рынок. Оценка незавершенного производства по себестоимости применяется во всех остальных случаях.

Оценка незавершенного производства по фактической себестоимости используется, в основном, для отечественного учета. Оценка по нормативной себестоимости применяется лишь в небольших предприятиях.

Широко используется комбинированные методы оценки незавершенного производства. Они применяются как в отечественной, так и

в международной практике. При данном методе оценке к фактическим затратам добавляются еще и переменные затраты.

Существуют и применяются две основные балансовые теории. Это теория статистического баланса и теория динамического баланса. Теории находят широкое применение при анализировании используемых методов оценки незавершенного производства.

В защиту интересов кредитных организаций и собственников выступает теория статистического баланса. При данной теории необходимо, чтобы бухгалтерская отчетность отражала имущество предприятия, которая имеет продажную стоимость. Незавершенное производство при этом рассматривается как статья запасов. И при этом используются единые для всех запасов правила оценки.

Основной задачей динамического же баланса выступает постоянный и непрерывный расчет финансового результата предприятия. При данной теории незавершенное производство представляет собой промежуточное звено для расчета себестоимости реализованной продукции. И, в связи с тем, что при динамическом балансе незавершенное производство не оказывает влияния на финансовый результат, для его оценки можно применять упрощенные варианты.

В 20 веке доминирующей теорией была теория динамического баланса. Отчет о финансовых результатах при этом был главной отчетной формой, которую применяли, в основном, руководство хозяйствующего субъекта.

В 21 веке основными пользователями информации становятся собственники предприятий. Главной отчетной формой становится бухгалтерский баланс. Так как для собственников основной необходимой информацией становится информация об изменении стоимости вложенного капитала или чистых активов.

Предприятию необходимо знать, что не существует оценки в чистом виде, при выборе между статистической и динамической теорией баланса, в качестве оценки незавершенного производства. Нужно исходить из целей,

необходимых для конкретного вида пользователей. Например, в некоторых случаях необходима информация о финансовом положении предприятия. При этом применяются теория статистического баланса. В других же случаях, необходимо знать финансовый результат. И используется теория динамического баланса. В первом случае актив и пассив строятся в оценке на момент составления баланса, во втором - в оценке реалистической, но относящейся к прошлому времени.

В конечном результате можно сделать вывод, что при составлении финансовой отчетности, которая в первую очередь направлена на удовлетворение интересов потенциальных и реальных собственников и кредиторов, приоритетным является статическая теория. Динамическая теория баланса в основном соответствует целям составления внутренней отчетности для непосредственного управления предприятием. Исходя из этого, в управленческом учете возможны различные варианты оценок, которые будут зависеть от конкретных задач, решаемых внутренними пользователями учетной информации.

В соответствии с п.6 Приказа Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» «бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету» [12, п.6].

Основным документом, который регулирует порядок составления отчетности является Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О бухгалтерском учете». И, согласно п.1 ст.14 данного закона отчетность сельскохозяйственных предприятий состоит из «состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним» [19, ст. 14].

Требования к составу, содержанию бухгалтерской отчетности установлены в «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Пункт 5 статьи 3 данного положения гласит: «Бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним и пояснительной записки (далее приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительная записка именуются пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках), а также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту» [12, ст. 3].

В приказе Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» установлены формы бухгалтерской отчетности.

В вышеуказанных нормативных документах утверждены требования к составу и содержанию отчетности коммерческих организаций, в их числе и сельскохозяйственные предприятия.

Но сельскохозяйственные предприятия имеют особенности. Кроме приведенных выше форм, сельскохозяйственные предприятия дополнительно предоставляют отчеты по специализированным формам. Список форм приведен в Приказе Минсельхоза России от 13.07.2021 N 465 «Об утверждении формы отчета о финансово-экономическом состоянии товаропроизводителей агропромышленного комплекса за 2021 год и срока его представления»:

- форма № 5-АПК «Отчет от численности и заработной плате работников сельскохозяйственной организации»;
- форма № 6-АПК «Отчет об отраслевых показателях деятельности организаций агропромышленного комплекса»;
- форма № 7-АПК «Отчет об ожидаемых результатах финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций»;
- форма № 8-АПК «Отчет о затратах на основное производство»;

- форма № 9-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости реализации продукции растениеводства»;
- форма № 10-АПК «Отчет о средствах целевого финансирования»;
- форма № 13-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости реализации продукции животноводства»;
- форма № 14-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции первичной и промышленной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья»;
- форма № 15-АПК «Отчет о наличии животных»;
- форма № 16-АПК «Баланс продукции»;
- форма № 17-АПК «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике».

Незавершенное производство является имуществом, находящееся в собственности компании. Другими словами, является активом. Исходя из этого, незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе во втором разделе «Оборотные активы» по строке 1210 «Запасы».

Целью данных специализированных форм в сельскохозяйственных предприятиях является получение более полной информации о производстве, себестоимости, реализации продукции, численности работающих, наличие земель и рабочих. Предоставленная в дополнительных формах информация, в первую очередь, ориентирована на внешних пользователей.

3 НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА И ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

3.1 Характеристика комплексной методики учета и оценки незавершенного производства

В данной главе рассмотрим организацию комплексной методики учета и оценки незавершенного производства в сельском хозяйстве, основываясь на определениях, приведенных в предыдущих главах.

Как было сказано ранее, в пункте 3 ФСБУ 5/2019 незавершенное производство - это «затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи» [6, п. 3].

Незавершенное производство в сельском хозяйстве в основном представлено в отрасли растениеводства. Растениеводство – специфическая отрасль, которая является одним из основных видов деятельности Республики Татарстан. Также является базой для развития отрасли животноводства, обеспечивая кормами.

Во второй главе были рассмотрены отличительные особенности незавершенного производства в сельскохозяйственном производстве. Одной из которых, является то, что на сельское хозяйство, а особенно на растениеводство, большое влияние оказывает фактор сезонности. В основном, цикл производится длится один год, но он не совпадает с календарным годом. И, в связи с этим, не все затраты отчетного периода будут списаны на себестоимость продукции. А также важным фактором является то, что главным средством производства является земля. Которая при правильной обработке имеет особенность повышать свое плодородие, и, соответственно, повышается при этом урожайность культур и качество

сельскохозяйственной продукции. Что, в свою очередь, оказывает положительное влияние на экономический рост предприятий.

Производственный процесс в растениеводстве, по причине фактора сезонности, охватывает все времена года. Технологический процесс в растениеводстве состоит из следующих основных этапов: подготовка почвы, полевые работы, уход за посевом, сбор урожая и реализация. Каждый этап включает большое количество определенных работ. И, соответственно, затраты в бухгалтерском учете необходимо разделить по видам данных работ.

Поэтому, все затраты растениеводства в учете можно подразделить на затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты текущего года под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет.

Практически первые две группы затрат с началом календарного года объединяются, т.е. затраты прошлых лет списываются на соответствующие аналитические счета затрат под продукцию текущего года. В итоге, как правило, в каждый данный момент в учете будут выделены затраты под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет.

Для учета затрат в растениеводстве можно выделить несколько этапов.

Первый этап – подготовительный. На данном этапе необходимо изначально провести инвентаризацию затрат по незавершенному производству на конец отчетного года. Проверить полноту и правильность отражения операций, составив оборотный баланс. Вывести сальдо на 1 января по счетам синтетического и аналитического учета и выполнить сверку. Необходимо сопоставить фактически произведенные затраты с их нормативными показателями, выявить экономию и перерасход. Данные результаты нужно учесть при планировании затрат в текущем году.

Второй этап – основной. Бухгалтерский учет в растениеводстве учитывается не одной общей суммой, а с разбивкой по каждому конкретному виду затрат. Так как в большинстве предприятий выращивают сразу несколько видов растений, которые имеют разные технологические процессы

и разные показатели затрат, учет необходимо вести отдельно по каждому виду культур.

В производственном процессе в растениеводстве можно выделить следующие виды затрат:

1. Материальные затраты. В эту группу затрат входят:

- приобретение семян и другого посадочного материала. Следует отметить, что некоторые предприятия самостоятельно обеспечивают себя семенами по некоторым видам культур. Расходы отчетного года по очистке, сортировке и подработке семян, а также по их доставке включают в стоимость соответствующих семян;

- приобретение удобрений. Они разделяются на минеральные – закупают их обычно на стороне. Их оценивают по цене приобретения, включая расходы по доставке. И разделяются на органические (навоз, торф, компост). Предприятие, при наличии животноводческой отрасли, может обеспечить себя самостоятельно данным видом удобрений. Затраты, которые связаны с подготовкой удобрений для внесения в почву (измельчение и другие работы), а также затраты по вывозке их на поля включают непосредственно на данную культуру или группу культур по соответствующим статьям затрат (горючее, электроэнергия, оплата труда, амортизация и т.д.);

- приобретение средств защиты растений. В данный вид затрат входит стоимость по приобретению гербицидов, пестицидов и других химических средств;

2. Оплата труда сотрудников. Учитывается как основная зарплата, так и отчисления на социальные нужды. В данную группу также необходимо отнести затраты по дополнительной оплате, например, доплаты и премии.

3. Расходы на содержание основных средств. Включаются затраты израсходованного горючего и смазочных материалов для сельскохозяйственной техники. Амортизация и ремонт основных средств;

4. вспомогательные затраты:

- затраты на пользование услугами сторонних организаций. Некоторые предприятия пользуются услугами по химизации, мелиорации, обработки средствами химической защиты;

- прочие затраты. Можно отнести затраты по добровольному страхованию урожая, обязательному страхованию некоторых сотрудников, денежные расходы, выданные подотчетным лицам, расходы на управленческие нужды.

В конечном результате, по аналитическим счетам - по всем видам работ и культурам в растениеводстве будут отражены основные затраты в разрезе установленных статей и тем самым обеспечены данные для распределения расходов по обслуживанию и управлению производством.

На данном этапе необходимо учесть затраты сельскохозяйственного производства, которые не дали урожай. Сюда входит частично или же полностью погибшие культуры, например, в результате природных явлений.

Третий этап – завершающий. На данном этапе исчисляется фактическая себестоимость продукции растениеводства. К данному времени должны быть учтены все затраты по конкретным статьям по всем видам выращиваемых культур.

Правильная и своевременная организация учета затрат в растениеводстве в результате приведет предприятие к уменьшению издержек, выявлению нежелательных расходов. Что поможет принять соответствующие меры на каждой конкретной группе учета. И приведет предприятие к увеличению прибыли.

3.2 Совершенствование методики учета незавершенного производства в сельском хозяйстве

Незавершенное производство оказывает влияние на результат деятельности предприятий. Организация учета незавершенного производства основана на грамотном использовании нормативно-правовой базы. Это

российские и международные стандарты, законы, инструкции, положения, которые регулируют порядок организации учета.

В первую очередь, для совершенствования методики учета незавершенного производства в сельском хозяйстве, необходимо изучить все предоставленные варианты учета и выбрать оптимальный для своего предприятия. Регламентироваться желательно не только российскими, но и международными стандартами. Для того, чтобы предприятие имела возможность не только повысить свой уровень экономической эффективности, но, и смогла конкурировать на рынке.

Вторым этапом для совершенствования учета незавершенного производства необходимо организовать на предприятии управленческий учет. Цель управленческого учета – наладить внутреннюю систему управления предприятия, а главное - производственной деятельности предприятия.

Для того, чтобы повысить экономическую эффективность предприятия необходимо достичь положительной взаимосвязи получаемых результатов с количеством понесенных затрат. Путем грамотного построения управленческого учета будет возможность достигнуть данную цель.

В настоящее время применяемая практика формирования информации на большинстве предприятий не обеспечивает управление в полной мере всей необходимой информацией. Внедрение управленческого учета сможет решить данную проблему.

Предлагаем на предприятии построить определенную систему работы.

Во-первых, необходимо изучить все предлагаемые системы учета затрат. Исходя из приобретенных знаний, проанализировать используемую на сегодня методику учета. И выбрать самый оптимальный для предприятия вариант.

Во-вторых, выработать стратегию работы на каждом производственном цикле. Данную работу необходимо проделать с центрами ответственности за каждый участок.

Согласно п. 49 Приказа Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях" центры ответственности – «организационные подразделения, которые находятся под управлением единственного руководителя. Это такая группировка затрат, которая позволяет совместить в одном учетном процессе места возникновения затрат: производство, участок, бригаду, ферму с ответственностью возглавляющих их руководителей (менеджеров). Таким образом, это сегмент деятельности внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение» [8, п. 49].

Центр ответственности является объектом учета затрат. И для каждого центра ответственности должны быть определены свои обязанности и права, которые совпадают с местом возникновения затрат, или же могут объединить несколько мест.

Ошибки на данном этапе могут возникнуть по человеческим факторам. Так как основную часть работы выполняет сотрудник. И, в зависимости от этого, предприятию необходимо подобрать в штат специалистов, которые в полной мере обладают всеми необходимыми навыками и знаниями. А также, необходимо своевременно повышать уровень их образования.

В соответствии с п. 49 Методических рекомендаций «центры ответственности можно по отношению к процессу производства разделить на основные и функциональные. Основные центры ответственности обеспечивают контроль затрат в местах их возникновения: производственный комплекс отвечает за затраты цехов, входящих в него, цех - за затраты входящих в него участков, участок - за затраты бригад, ферм.

Функциональные центры распространяют контроль затрат на многие места их возникновения, если затраты в них формируются под влиянием данного центра. По функциональному признаку выделяют:

- производственные (начальники цехов, управляющие отделениями, участками, бригады, заведующие фермами и т.д.);
- обслуживающие (начальники, главные специалисты - механики, энергетики, заведующие котельных, компрессорных станций, электрических и холодильных подстанций и другие);
- материальные (заведующие отделов и служб снабжения, складов);
- сбытовые (заведующие отделов и служб сбыта, магазинов, рынков);
- управляющие (главные специалисты)» [8, п. 49].

В-третьих, самым важным фактором является обратная связь. После внедрения методики учета затрат, центры ответственности должны своевременно ставить в известность центр управления – руководство. Обратная связь должна работать бесперебойно. Для этого каждое предприятие имеет возможность разработать присущие только им приемы и механизмы работы. Разработать свой внутренний документооборот.

Формирование информации по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволяет проследить динамику изменения в затратах предприятия, определить резервы, требующие повышения эффективности управления за затратами.

Внедрение управленческого учета позволит правильно запланировать производственную деятельность предприятия, позволит управлять затратами, так как они будут грамотно сгруппированы. Анализировать и принимать в дальнейшем решения, устранять ошибки станет проще. Что окажет положительное влияние на экономику предприятия.

Третий немаловажный этап для совершенствования учета является своевременно и правильно оформленная первичная документация, которая определяет, в свою очередь, качественное состояние бухгалтерского учета предприятий.

По мнению автора Остаев Г.Я. «первичный учет - это первичная регистрация, заполнение и составление документов, связанных с познанием содержания фактов, событий, процессов объектов бухгалтерского учета. При

этом содержанием первичного учетного документа является первичная учетная информация. Первичный учетный документ представляет письменное разрешение на совершение хозяйственной операции и письменное доказательство факта осуществления хозяйственной операции. Он характеризуется тем, что является основанием для последующих записей данных о возникших хозяйственных операциях в системе бухгалтерского учета. Кроме того, последующее формирование точных учетных показателей, их представление в установленные сроки могут быть осуществлены при условии своевременного составления, оформления и контроля за записями в первичной документации» [47, с. 160].

Первичные документы должны содержать обязательные реквизиты, чтобы была возможность установить в сомнительных случаях их подлинность. Таким образом, буде не трудно установить обоснованность списания затрат на производство.

Следующий этап совершенствования учета затрат на предприятии – это аудит. Аудит необходимо проводить всем предприятиям. Так как, аудиторская проверка показывает допущенные ошибки и несоблюдение действующего порядка списания на затраты.

Аудит – значимый и перспективный вид экономического контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

С помощью аудита возможно выявление ряда нарушений. Например, аудиторская проверка показывает, что по учету инвентаря и хозяйственных принадлежностей со сроком полезного использования менее 12 месяцев не ведется оперативный учет и контроль. Встречаются нарушения, когда в затраты текущего отчетного периода включаются расходы, произведенные в предыдущих отчетных периодах. Аудиторские проверки также показывают, что не соблюдается действующий порядок списания на затраты производства расходов.

Аудиторской проверке подвергается также обоснованность отнесения на затраты производства сумм по налогам, отчислениям, платежам. Допускаются ошибки, в основном, в корреспонденции счетов.

В процессе проверки аудитор также выявляет правильность выбора применяемой методики учета затрат.

Все вышеперечисленные и другие нарушения оказывают непосредственное влияние на экономическую эффективность предприятия, на его прибыль. И, для их выявления и дальнейшего предотвращения, аудиторская проверка необходима для каждого предприятия.

В большинстве сельскохозяйственных предприятий на сегодняшний день используются примитивные технологии производства продукции. Следующим этапом совершенствования методики учета затрат является внедрение инновационных методов. Что будет способствовать повышению урожайности в растениеводстве, продуктивности в животноводстве, повышению производительности труда.

Применение инновационных методов приведет к устранению потерь в производстве, сокращению производственных расходов, повышению прибыли сельскохозяйственных организаций.

Соблюдение всех этапов совершенствования методики учета незавершенного производства приведет к точному и полному учету затрат, позволит своевременно выявить имеющиеся ошибки, росту производительности труда, уменьшению себестоимости. Экономическая эффективность, и, соответственно, рентабельность предприятия увеличиться.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В соответствии со ст. 319 НК РФ под незавершенным производством «понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом» [1, ст. 1].

С 2021 г. вступил в силу Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы».

С 2021 года незавершенное производство относится к запасам и порядок его учета регулирует ФСБУ 5/2019 [6]. ФСБУ 5/2019 обязателен к применению организациями начиная с отчетности за 2021 год.

Согласно ФСБУ 5/2019 незавершенное производство – это «затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи».

ФСБУ 5/2019 разработан на основе Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [16].

Существенным достижением в плане сближения российского учета запасов с регламентациями МСФО (IAS) 2 стало включение в ФСБУ 5/2019 соответствующего МСФО (IAS) 2 перечня затрат, которые не должны включаться в себестоимость запасов. Исходя из данного перечня российские организации утрачивают возможность выбора между существовавшими ранее вариантами списания общехозяйственных расходов (с кредита счета 26 в дебет счета 20 или в дебет счета 90). Единственным возможным вариантом становится только списание таких расходов в дебет счета 90. Еще одним новшеством стал учет сверхнормативных потерь и потерь от брака. Их

теперь придется списывать с кредита счета 28 в дебет счета 90 (а не счета 20, как ранее).

В сельском хозяйстве имеются особенности оценки незавершенного производства:

- в сельском хозяйстве технология производства имеет отношение с землей и с сельскохозяйственными животными;
- сельскохозяйственное производство зависит напрямую от фактора сезонности. Несмотря на то, что цикл производства составляет год, но он не совпадает с календарным. Поэтому нет возможности списать все затраты отчетного периода на себестоимость производимой продукции;
- в сельском хозяйстве в связи с несовпадением периода производства с рабочим периодом и сезонным характером производства требуется образование в отдельные периоды значительно больших запасов оборотных фондов;
- в сельском хозяйстве является то, что объектом выступают живые организмы. Это растения и животные;
- особенностью является зависимость от природно-климатических условий, которые оказывают прямое влияние на технологический процесс. В связи с чем, может увеличиться его длительность.

Исходя из данных отличительных особенностей затраты текущего года можно будет списать на себестоимость только в следующем году. Поэтому экономические показатели в сельскохозяйственном производстве напрямую зависят от приведенных факторов.

В приказе Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» установлены формы бухгалтерской отчетности. Но сельскохозяйственные предприятия имеют особенности. Кроме приведенных выше форм, сельскохозяйственные предприятия дополнительно предоставляют отчеты по специализированным формам. Список форм приведен в Приказе Минсельхоза России от 13.07.2021 N 465 «Об утверждении формы отчета о финансово-экономическом состоянии

товаропроизводителей агропромышленного комплекса за 2021 год и срока его представления».

В качестве объекта исследования нами была выбрана организация ООО «Корсинский МТС». Расположен он в Арском районе Республики Татарстан. Изучаемое хозяйство находится в числе передовых хозяйств данного региона. Предприятие характеризуется высокой распаханностью земли, которая составляет, исходя из годового отчета, 87,8%. А общая земельная площадь 4940 га. Незавершенное производство представлено только в растениеводстве.

Изучив опыт предприятия, предлагаем следующие пути совершенствования методики учета:

- необходимо изучить все предоставленные варианты учета и выбрать оптимальный для своего предприятия. Регламентироваться желательно не только российскими, но и международными стандартами;

- организовать на предприятии управленческий учет. Цель управленческого учета – наладить внутреннюю систему управления предприятия, а главное - производственной деятельности предприятия;

- выработать стратегию работы на каждом производственном цикле. Данную работу необходимо проделать с центрами ответственности за каждый участок;

- своевременно и правильно оформлять первичную документацию;

- проведение аудита. Так как, аудиторская проверка показывает допущенные ошибки и несоблюдение действующего порядка списания на затраты.

Соблюдение всех этапов совершенствования методики учета незавершенного производства приведет к точному и полному учету затрат, позволит своевременно выявить имеющиеся ошибки, росту производительности труда, уменьшению себестоимости. Экономическая эффективность, и, соответственно, рентабельность предприятия увеличиться.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 17.02.2021)
2. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022)
3. Федеральный закон от 29.12.2006 N 264-ФЗ (ред. от 30.12.2020) «О развитии сельского хозяйства»
4. Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.08.1998 N 1598)
5. Приказ Минфина России от 01.12.2010 N 157н (ред. от 14.09.2020) «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (Зарегистрировано в Минюсте России 30.12.2010 N 19452)
6. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...») (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 N 57837)
7. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»
8. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях»

9. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)») (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522)
10. Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 19.04.2019) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 N 18023) (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год)
11. Приказ Минсельхоза России от 13.07.2021 N 465 «Об утверждении формы отчета о финансово-экономическом состоянии товаропроизводителей агропромышленного комплекса за 2021 год и срока его представления» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.08.2021 N 64790)
12. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)»
13. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 27.11.2020) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1791)
14. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях (ред. от 17.01.1983)
15. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008)
16. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 11.07.2016)
11. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020)

17. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008)
18. Аграрная экономика: учебник / М.Н. Малыш, Т.В. Волкова, В.Т. Громов [и др.]; под ред. М.Н. Малыша. 2-е изд., перераб. и доп. – СПб.: Лань, 2002. – 688 с.
19. Аудит. Ч. 2. Практический аудит: учебное пособие / составитель Т. А. Мирошниченко. — Персиановский: Донской ГАУ, 2018. — 192 с.
20. Алборов, Р. А. Аудит бизнеса: учебное пособие / Р. А. Алборов, С. М. Концевая. — Ижевск: Ижевская ГСХА, 2016. — 279 с.
21. Бакаев, А.С. Нормативное обеспечение бухгалтерского учета: Анализ и комментарий / А.С. Бакаев. - М.: Бухгалтерский учет, 2006. - 126 с.
22. Бухгалтерская технология проведения и оформления инвентаризации: учебное пособие / составитель Т. С. Самоцветова. — Кемерово: Кузбасская ГСХА, 2017. — 174 с.
23. Безруких, П.С. Комментарий к Положению о составе затрат / П.С. Безруких.- М.: Финансы, 1999. – 256 с.
24. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс / - И.А. Бланк. - М.: Ника-Центр, 2001. - 528 с.
25. Бобкова, С. И. Бухгалтерская технология проведения и оформления инвентаризации: методические рекомендации / С. И. Бобкова. — пос. Караваево: КГСХА, 2017. — 37 с.
26. Бородина, Т. А. Автоматизированное рабочее место бухгалтера. Ч. 2. «1С: Предприятие 8. Конфигурация "Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия"»: учебное пособие / Т. А. Бородина. — Красноярск: КрасГАУ, 2015. — 170 с.
27. Бородина, Т. А. Автоматизированное рабочее место бухгалтера. Ч. 2. «1С: Предприятие 8. Конфигурация "Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия"»: учебное пособие / Т. А. Бородина. — Красноярск: КрасГАУ, 2015. — 170 с.

28. Божченко, Ж. А. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / Ж. А. Божченко, Е. А. Голованева. — Белгород: БелГАУ им.В.Я.Горина, 2019. — 67 с. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/152071>
29. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. — 8-е изд., испр. / М. А. Вахрушина. — М.: Омега Л, 2010.
30. Воробьева, В. Г. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / В. Г. Воробьева. — Санкт-Петербург: ИЭО СПбУТУиЭ, 2014. — 429 с.
31. Голубева, С.Г. Организация и проведение инвентаризации на предприятии, в организации / С.Г. Голубева, А.А. Лагун // Молочнохозяйственный Вестник. — 2016. — № 1. — С. 105-114.
32. Голованева, Е. А. Бухгалтерская технология проведения и оформления инвентаризации: 2019-08-27 / Е. А. Голованева. — Белгород: БелГАУ им.В.Я.Горина, 2014. — 78 с. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/123364>
33. Додонова, М.В. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / М.В. Додонова, А. Щербина // Известия сельскохозяйственной науки Тавриды. — 2014. — № 159. — С. 178-187. — ISSN 2413-1946. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/journal/issue/299918>
34. Егорова, Е. Н. Налоговый учет и отчетность: учебное пособие / Е. Н. Егорова. — Оренбург: ОГУ, 2018. — 480 с.
35. Ендовицкая, Е. В. Финансовый контроль и аудит: учебное пособие / Е. В. Ендовицкая, Е. Ю. Колесникова, Е. И. Тулинова. — Воронеж: ВГУИТ, 2013. — 132 с.
36. Землеустроительное проектирование. Территориальное землеустройство: учебное пособие / составители Л. А. Симонова, Н. Н. Шершнева. — Нижний Новгород: НГСХА, 2018 — Часть I: Образование землепользования несельскохозяйственного назначения — 2018. — 64 с.

37. Зубарева, Ю. В. Экономика сельского хозяйства: учебное пособие / Ю. В. Зубарева, О. В. Кирилова. — Тюмень: ГАУ Северного Зауралья, 2020. — 206 с. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/157121>
38. Карзаева, Н.Н. Оценка незавершенного производства в растениеводстве по справедливой стоимости / Н.Н. Карзаева, М.В. Бенгардт // Известия Тимирязевской сельскохозяйственной академии. — 2018. — № 3. — 111-126 с.
39. Колпакиди, Н. Н. Экономика предпринимательства: учебное пособие / Н. Н. Колпакиди. — Санкт-Петербург: ИЭО СПбУТУиЭ, 2011. — 438 с. — ISBN 978-5-94047-453-1. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/64010>
40. Контроллинг и принятие решений в сфере экономической безопасности: учебное пособие / составитель О. Е. Иванова. — пос. Караваево: КГСХА, 2018. — 77 с.
41. Куценко, Е. И. Системы управления запасами в цепях поставок: учебное пособие / Е. И. Куценко. — Оренбург: ОГУ, 2019. — 143 с.
42. Кривцова, Ю. В. Бухгалтерский управленческий учет: учебно-методическое пособие / Ю. В. Кривцова. — Самара: СамГУПС, 2011. — 95 с.
43. Левина, Е. И. Особенности управленческого учета в отдельных отраслях экономики: учебное пособие / Е. И. Левина, М. Т. Казарян. — Кемерово: КузГТУ имени Т.Ф. Горбачева, 2017. — 280 с.
44. Методология современной системы бухгалтерского учета: учебное пособие / З. С. Туякова, Е. В. Саталкина, Л. А. Свиридова, Т. В. Черемушникова. — Оренбург: ОГУ, 2017. — 274 с. — ISBN 978-5-7410-1848-4. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/110687>
45. Минаков, И. А. Экономика предприятий АПК: учебник / И. А. Минаков. — 2-е изд., перераб. и доп. — Воронеж: Мичуринский ГАУ, 2019. — 275 с.

- ISBN 978-5-94664-396-2. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/157850>
46. Нечаев, В. И. Экономика предприятий АПК: учебное пособие / В. И. Нечаев, П. Ф. Парамонов, И. Е. Халявка. — Санкт-Петербург: Лань, 2021. — 464 с.
47. Остаев, Г. Я. Управленческий учет в АПК: методы принятия оптимальных (ключевых) решений: учебник / Г. Я. Остаев, Б. Н. Хосиев, А. Х. Каллагова. — Владикавказ: Горский ГАУ, 2018. — 480 с.
48. Пасс, К. Collins словарь по экономике / К. Пасс, Б. Лоуз, Л. Дэвис; пер. с англ. под ред. П. А. Ватника. — СПб.: Экон. шк., 2004. — 752 с.
49. Полковский, Л. М. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / Л. М. Полковский. — Москва: Дашков и К, 2016. — 256 с.
50. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. — 6-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2015. — 512 с.
51. Рассулова, Н. В. Учетная политика: учебное пособие / Н. В. Рассулова. — Донецк: ДонНУЭТ имени Туган-Барановского, 2018. — 195 с.
52. Самоцветова, Т. С. Бухгалтерская технология проведения и оформления инвентаризации: учебное пособие / Т. С. Самоцветова. — Кемерово: Кузбасская ГСХА, 2017. — 227 с.
53. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2005.
54. Статистика: учебное пособие / Л. А. Волощук, О. Ю. Моница, Т. В. Пахомова [и др.]. — Саратов: Саратовский ГАУ, 2016. — 353 с.
55. Столярова, О. А. Экономика предприятия: учебное пособие / О. А. Столярова. — Пенза: ПГАУ, 2017. — 170 с. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/142050>
56. Теория и практика бухгалтерского учета материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях: монография / Ю. Ю. Газизьянова, Т. Г. Лазарева, Ю. Н. Кудряшова, Т. Н. Макушина. — Самара:

СамГАУ, 2020. — 172 с. — ISBN 978-5-88575-614-3. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/158648>

57. Троянова, Е. Н. Экономика и управление: основы ценообразования на предприятиях электромашиностроения: учебное пособие / Е. Н. Троянова. — Новосибирск: НГТУ, 2017. — 127 с. — ISBN 978-5-7782-3280-8. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/118519>

58. Тюленева, Т. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Т. А. Тюленева. — Кемерово: КузГТУ имени Т.Ф. Горбачева, 2016. — 391 с. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/172573>

59. Управленческий учет: учебник / О.В. Волкова, Т.И. Зайцева, Т.П. Карпова; под ред. Я.В. Соколова. □ М.: ИНФРА-М, 2011. — 717 с.

60. Усачева, О. В. Практические основы бухгалтерского учета имущества и источников его формирования в организации: учебное пособие / О. В. Усачева. — Новосибирск: НГТУ, 2019. — 331 с. — ISBN 978-5-7782-4081-0. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/152357>

61. Устойчивое развитие экономики региона (II Шалапинские чтения): материалы конференции / под редакцией Н. В. Карамновой. — Воронеж: Мичуринский ГАУ, 2019. — 263 с.

62. Учет затрат, калькулирование, бюджетирование в отраслях производственной сферы: учебное пособие / Е. И. Костюкова, В. С. Яковенко, И. Б. Манжосова, С. А. Тунин. — Санкт-Петербург: Лань, 2021. — 368 с.

63. Шалапина, И. П. Планирование на предприятии АПК: учебное пособие / И. П. Шалапина, О. Ю. Анциферова, Е. А. Мягкова. — 2-е изд., стер. — Санкт-Петербург: Лань, 2017. — 176 с. — ISBN 978-5-8114-2115-2. — Текст:

- электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/90149>
64. Шумилина, Т. В. Статистика: учебное пособие / Т. В. Шумилина, Ю. Ю. Газизьянова. — Самара: СамГАУ, 2020. — 223 с. — ISBN 978-5-88575-595-5. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/143450>
65. Щепакин, М. Б. Прогнозирование и планирование деятельности на предприятии: учебник / М. Б. Щепакин. — Краснодар: КубГТУ, 2020. — 367 с.
66. Энциклопедический словарь экономики и права [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://endic.ru/ecolaw>
67. Юсуфов, А. М. Бухгалтерский учёт и анализ деятельности сельскохозяйственных организаций: учебное пособие / А. М. Юсуфов, С. Г. Ханмагомедов, З. А. Оруджева. — Махачкала: ДагГАУ имени М.М.Джамбулатова, 2018. — 356 с. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/130599>
68. Яров, Б. Е. Налоговый учёт: учебно-методическое пособие / Б. Е. Яров. — Воронеж: Мичуринский ГАУ, 2008. — 206 с.
69. Bechtel, W. Einführung in die moderne Finanzbuchführung. Buchungs – und Abschlusstechnik EDV-Buchführung / W. Bechtel, A. Brink. – 10. Auflage. – München: Oldenburg Verlag, 2010. – 261 s.
70. Bähr, G. Buchführung und Jahresabschluss / G. Bähr, W.F. Fischer-Winkelmann, S- List. – 9. Auflage. – Wiesbaden: Gabler Verlag, 2006. – 622 s.
71. Zimmermann, J. Buchführung und Bilanzierung nach IFRS und HGB: eine Einführung mit praxisnahe Fällen / J, Zimmermann, J. R. Werner, J.M. Hitz. □ 3 aktualisierte und erweiterte Auflage. □ Hallbergmoos: Pearson, 2015. – 363 s.

Настоящим я, Корнишова Анна Ильинична
студент заочного обучения Института экономики Казанского государственного
экономического университета

зачетная книжка № 714319126K
направление подготовки 38.04.01 «Экономика»

направленность (профиль) Учет, анализ и аудит

подтверждаю, что настоящая выпускная квалификационная работа на тему

Учетно-аналитическое обеспечение управления
затратами на первичное производство в многоотраслевых
предприятиях на примере бухгалтерского учета с группировкой ответственности
г. Корнишова Анна Ильинична
выполненная по материалам

на 70 страницах и приложений на 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 Федерации «О защите авторских прав в Российской Федерации»

Отпечатано в 1 экземплярах.

Библиография 71 наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру

«01» февраля 2022г.

А.И.
(подпись)

Корнишова Анна Ильинична
(Ф.И.О.)

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

**Отзыв
на выпускную квалификационную работу**

обучающегося Каримуллиной Алины Ильшатовны

на тему: «Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на
незавершенное производство в сельскохозяйственных организациях на
примере общества с ограниченной ответственностью «Корсинский МТС»
Арского района РТ»

Особое место в формировании себестоимости продукции и финансового результата от основной деятельности организации имеют затраты, понесенные в незавершенном производстве. Производственный процесс имеет продолжительный характер, поэтому на момент завершения отчетного периода в бухгалтерском и налоговом учете, всегда имеются остатки продукции непрошедшей всех стадий, предусмотренных технологическим процессом.

Учет незавершенного производства играет важную роль. От его правильной организации зависит достоверность определения важнейших экономических показателей работы как предприятия в целом, так и его подразделений. Важной проблемой бухгалтерского учета затрат на производстве является определение стоимости незавершенного производства. Из всего вышеизложенного следует, что тема выпускной квалификационной работы является актуальной.

В выпускной работе Каримуллиной А.И., изучая литературные источники, периодическую печать, нормативные документы, международные стандарты финансовой отчетности рассмотрела теоретические основы учета и оценки незавершенного производства.

Работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, библиографического списка.

В первой главе выпускной квалификационной работы рассматриваются теоретические основы учета и оценки незавершенного производства, в том числе понятие и сущность незавершенного производства, способы его оценки и учета, а также вопросы инвентаризации.

Во второй главе раскрываются теоретико-методические подходы к выбору способов оценки, учета и представления информации о незавершенном производстве.

В третьей главе выпускной квалификационной работы рассмотрены направления совершенствования учета и оценки незавершенного производства.

В ходе проведенного исследования были использованы современные методы экономических исследований, которые позволили ей раскрыть выбранную тему, в том числе наблюдение, общенаучные методы, методы сравнений, группировок, обследования, комплексной оценки, аналитические процедуры, монографический, абстрактно-логический, расчетно-конструктивный, статистико-экономический и др.

Выводы по результатам проведенного исследования и предложения, разработанные на их основе, носят конкретный характер, они логичны и вытекают из содержания работы.

Также часть результатов исследований была оформлена в форме статьи «Сравнительная характеристика применяемых методов оценки и учета незавершенного производства в отечественной и международной практике» и направлена на публикацию в журнал ВАК «Международный бухгалтерский учет».

По итогам проверки ВКР в системе «Антиплагиат» получены следующие данные: оригинальность – 41,02%, цитирования – 40,58% и заимствования 18,4%. Общее значение оригинальности и цитирования составляет 81,6%.

В процессе выполнения выпускной работы Каримуллина А.И. зарекомендовала себя дисциплинированным и целеустремленным студентом.

В целом выпускная работа, как по содержанию, так и по оформлению вполне отвечает предъявленным требованиям и может быть допущена к защите перед ГЭК.

Научный руководитель,
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
ФГБОУ ВО «Казанский государственный
аграрный университет»



А.Т. Исхаков

27.12.2021

С отзывом ознакомлена и согласна



А.И. Каримуллина

27.12.2021

РЕЦЕНЗИЯ

на выпускную квалификационную работу

Выпускника Кармирушиной Анны Ильинковны

Направление подготовки 38.04.01. Экономика

Направленность (профиль) Учет, анализ и аудит

Тема ВКР Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на первичное производство в сельскохозяйственных организациях на примере объектов с ограниченной ответственностью, Корпсний ЛТС Арского района Республики Татарстан

Объем ВКР: содержит 70 страниц машинописного текста; включает: таблиц 3 шт., рисунков и графиков 1 шт., фотографий — шт., список использованных источников состоит из 71 наименований.

1. Актуальность темы, ее соответствие содержанию ВКР Тема ВКР имеет актуальность, содержание работы соответствует теме.

2. Глубина и полнота решения поставленных цели и задач исследований Цель исследования достигнута, задачи решены в полной мере.

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 востребованы знания и умения в области бухгалтерского учета и экономического анализа, что позволило автору раскрыть тему достаточно полно и подробно, достичь цели и решить задачи, поставленные в выпускной работе.

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 вышла от, если бы автор систематизировал материал лучше, чтобы лучше в первичном производстве;

2) Можно было расширить возможности первичного производства в своей работе;

3) Интересно было бы увидеть анализ бухгалтерской отчетности с учетом особенностей формы, в которых строится первичное производство.

Всего замечаний по работе рекомендательный характер и не считают одной из главных рекомендаций работы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

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

Рецензент:

К.т.н., доцент
учёная степень, ученое звание


подпись

Асадуллин И.И.
Ф.И.О

« 10 » 02 2022 г.

С рецензией ознакомлен*

А.И.
подпись

Каримурзаев А.И.
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.