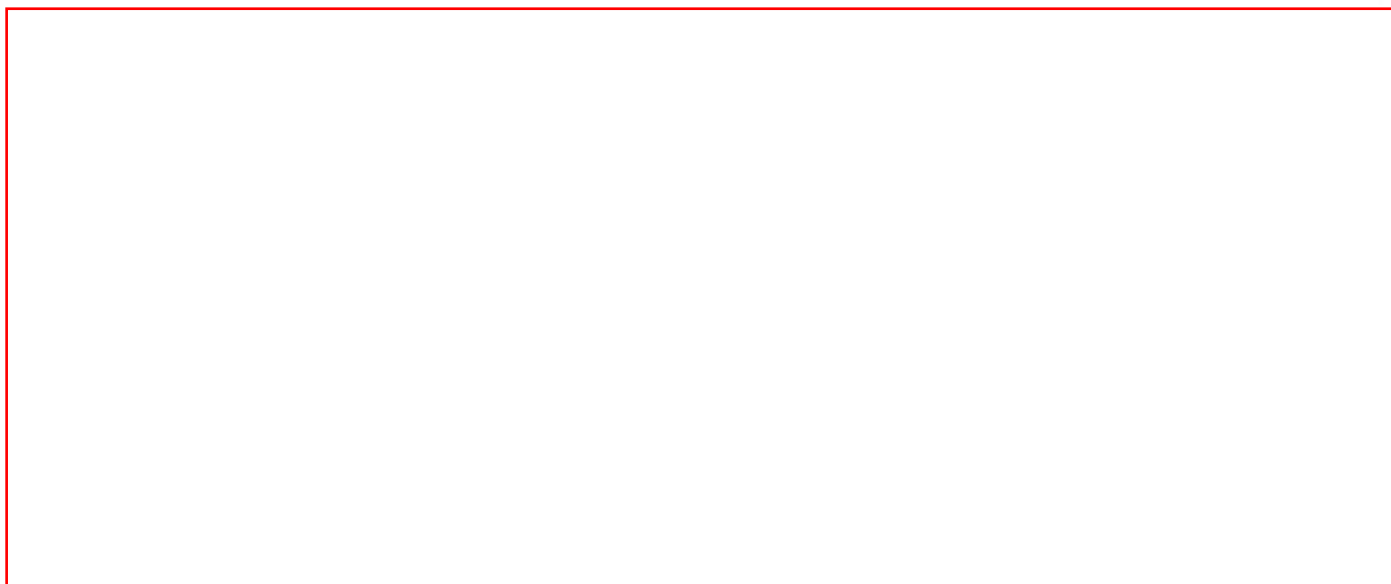


**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА  
(МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)  
СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО – АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ  
КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ  
МОЛОЧНОГО ЖИВОТНОВОДСТВА**



2021

## РЕФЕРАТ

### СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО – АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО ЖИВОТНОВОДСТВА

ВКР (магистерская диссертация) состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка (88 наименований), 11 приложений. Работа включает 34 таблицы, 12 рисунков. Общий объем ВКР– 112 страниц.

Ключевые слова: себестоимость, калькуляция, управленческий учет, центры ответственности, система документооборота

Цель исследования: совершенствование учетно-аналитического обеспечения процесса калькулирования затрат, включаемых в себестоимость продукции молочного животноводства с учетом специфики отрасли.

Работа содержит следующие положения научной новизны: 1) выявлены особенности осуществления деятельности предприятий животноводства, оказывающие непосредственное влияние на процесс калькулирования себестоимости продукции, и требующие совершенствования методов учета затрат; 2) усовершенствованы методические подходы к калькулированию себестоимости продукции молочного животноводства, объединяющие в себе принципы финансового и управленческого учета (управленческой бухгалтерии) через систему бюджетирования; 3) разработаны дополнения к стандартному калькуляционному процессу и системе документооборота с учетом фактора сезонности и специфики отрасли, что позволит более равномерно распределять затраты по отчетным периодам и оптимизировать взаимосвязь между нормативной и фактической себестоимостью.

Интегрированная система учета позволит повысить аналитичность информации с одновременным сокращением трудоемкости учетных работ и излишнего документооборота на бумажных носителях, а также усилить контрольную функцию центров ответственности.

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ КАК ИНСТРУМЕНТАРИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	8
1.1 Основные теоретические положения калькулирования себестоимости продукции.....	8
1.2 Нормативные требования к учету и аудиту затрат, включаемых в себестоимость продукции.....	15
2 ИССЛЕДОВАНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В МОЛОЧНОМ ЖИВОТНОВОДСТВЕ..	22
2.1 Анализ факторов, влияющих на результаты хозяйственной деятельности предприятий по производству молока.....	22
2.2 Анализ структуры затрат на производство молока и направления их оптимизации.....	34
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ В МОЛОЧНОМ ЖИВТНОВОДСТВЕ.....	58
3.1 Повышение эффективности управления себестоимостью продукции за счет системы производственного контроля и бюджетирования.....	58
3.2 Оптимизация методов калькулирования затрат при производстве молока.....	74
3.3 Совершенствование учетных регистров и положений учетной политики применительно к отраслевой специфике.....	89
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	99
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	102
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	113

## ВВЕДЕНИЕ

Для обеспечения конкурентоспособности и расширенного воспроизводства у сельскохозяйственных предприятий возникает объективная необходимость комплексного и качественного подъема уровня ведения хозяйственной деятельности. Эффективное управление отраслью предполагает наряду с учетом влияния внешних факторов, рациональное использование имеющихся внутренних ресурсов путем организации надлежащего контроля, планирования и анализа.

Оптимальное решение проблемы расчета себестоимости сельскохозяйственной продукции и ее ценообразования требует единства теоретического обоснования и методологии учета затрат, включаемых в расходы при формировании финансовых результатов. Для решения данных вопросов необходимо эффективное построение системы управленческого и финансового учета производственных затрат с учетом отраслевых особенностей, в данном случае на предприятиях молочного животноводства.

Развитие бухгалтерского учета затрат на производство связано прежде всего с освоением современной модели управленческого учета. Управленческий учет на большинстве отечественных сельскохозяйственных предприятий не ведется или развит очень слабо. Многие его элементы не входят в традиционное понятие бухгалтерского, оперативного и статистического учета. Такому положению во многом способствует отсутствие официального признания понятия управленческого учета в законодательных и нормативных актах, входящих в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ. Однако, по нашему мнению, при формировании учета производственных затрат в рамках рыночной модели, необходимо использовать элементы управленческого учета с целью поиска путей эффективного управления ресурсами, контроля за качеством и объемом выпуска продукции, определения и сопоставления достигнутых финансовых результатов с затратами по видам

производимой продукции и структурным подразделениям предприятий молочного животноводства.

Молочное животноводство является важнейшей отраслью сельскохозяйственного производства. Несмотря на принимаемые правительством и субъектами Федерации отдельные, частичные меры по предотвращению спада производства продукции животноводства в России и повышению эффективности отрасли заметных и существенных положительных сдвигов не наблюдается. Одной из причин снижения объемов производства молока остается невыгодность его продажи вследствие низких по сравнению с затратами закупочных цен, вызванных зачастую локальным монополизмом перерабатывающих предприятий.

Целью диссертационного исследования является совершенствование учетно-аналитического обеспечения процесса калькулирования затрат, включаемых в себестоимость продукции молочного животноводства с учетом специфики отрасли.

Цель исследования предопределяет постановку и решение следующих задач:

- рассмотреть теоретические и нормативные положения ведения финансового и управленческого учета и процесса калькулирования затрат в животноводстве;
- провести анализ экономических показателей и существующей системы затрат на производство молока на примере исследуемого предприятия;
- разработать практические рекомендации по повышению эффективности учета затрат на основании экстраполяции проанализированных данных исследуемого предприятия;
- выявить направления совершенствования управления затратами в отрасли с учетом специфики элементов и статей калькулирования.

Объектом исследования являются отраслевые и технологические особенности исчисления себестоимости продукции молочного животноводства.

Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические проблемы калькулирования затрат.

При подготовке диссертации использованы статистические материалы, информация синтетического, аналитического учета и финансовой отчетности исследуемого предприятия, научные разработки и нормативно-правовая база по проблеме исследования.

Теоретической и методологической основой исследования являются работы ведущих отечественных и зарубежных экономистов по вопросам бухгалтерского учета, совершенствования учета и отчетности. Вопросы управленческого, финансового учета и анализа затрат базируются на разработках Илышевой Н.Н., Синянской Е.Р., Савостиной О.В., Крылова С.И., Камашанова П.И. Вопросы особенностей учета затрат сельскохозяйственных предприятий базируются на разработках Стуловой О.В., Гоновой О.В., Малыгина А.А.

Исследование проводится с применением системного подхода в сочетании с различными методами экономических исследований: монографическим, абстрактно-логическим, расчетно-конструктивным, экономико-статистическим, сравнительного анализа, SWOT-анализа.

Научная новизна исследования заключается в следующем:

1) Выявлены особенности осуществления деятельности предприятий животноводства, оказывающие непосредственное влияние на процесс калькулирования себестоимости продукции, и требующие совершенствования методов учета затрат.

2) Усовершенствованы методические подходы к калькулированию себестоимости продукции молочного животноводства, объединяющие в себе принципы финансового и управленческого учета (управленческой бухгалтерии) через систему бюджетирования.

3) Разработаны дополнения к стандартному калькуляционному процессу и системе документооборота с учетом фактора сезонности и специфики отрасли, что позволит более равномерно распределять затраты по отчетным

периодам и оптимизировать взаимосвязь между нормативной и фактической себестоимостью.

Интегрированная система учета позволит повысить аналитичность информации с одновременным сокращением трудоемкости учетных работ и излишнего документооборота на бумажных носителях, а также усилить контрольную функцию центров ответственности.

Практическая значимость исследования заключается в разработке практических и методических предложений по организации бухгалтерского учета производственных затрат в молочном животноводстве. Научно-практические рекомендации, разработанные и конкретизированные автором, могут быть использованы на предприятиях отрасли при разработке положений учетной политики, программ повышения конкурентоспособности и эффективности производства продукции, а также при проведении аналитических расчетов.

ВКР (магистерская диссертация) состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 88 наименований. Основное содержание работы изложено на 112 страницах, работа содержит 12 рисунков, 34 таблицы, 11 приложений.

Во введении обоснованы актуальность, предмет, объект исследования, цели и задачи работы, представлены разработанные автором положения научной новизны.

В первой главе рассмотрены теоретические аспекты изучаемого вопроса и требования нормативных документов (включая российские стандарты и МСФО) по существующей системе учета и аудита затрат, включаемых в себестоимость продукции, методах калькулирования, а также организационно-методических аспектах управленческого учета на предприятиях.

Во второй главе проводится исследование проблем учета, анализ производственных затрат и влияния внутренних и внешних факторов на предприятия молочного животноводства. На основании результатов проведенного анализа систематизированы основные особенности отрасли,

оказывающие непосредственное влияние на процесс калькулирования затрат на производство молока, разработаны рекомендации по повышению эффективности управления затратами, включая расчет экономического эффекта от внедрения передовых технологий.

В третьей главе рассмотрены направления совершенствования учета затрат продукции молочного животноводства. Рассмотрены вопросы повышения эффективности управления за счет внедрения элементов системы бюджетирования затрат по центрам ответственности, оптимизации учетных регистров, методов калькулирования, системы внутрипроизводственного документооборота и внутренней отчетности с учетом отраслевой специфики.

В заключении подведены итоги работы и сделаны общие выводы.

В приложениях представлены публикации автора по теме исследования (ПРИЛОЖЕНИЕ А), аналитические таблицы и формы внутренних документов по теме исследования.



# **1 МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ КАК ИНСТРУМЕНТАРИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

## **1.1 Основные теоретические положения калькулирования себестоимости продукции**

Предприятия, имеющие сложную производственную структуру, нуждаются в своевременной экономической и финансовой информации, которая способствует получению прибыли, снижению затрат и принятию правильных управленческих решений. Эта информация формируется в системе управленческого учета, которая является одним из перспективных направлений бухгалтерской практики.

Под себестоимостью продукции понимается совокупность всех произведенных хозяйствующим субъектом затрат на ее производство.

В состав затрат, входящих в себестоимость продукции для целей бухгалтерского и налогового учета, включаются [3, 14]:

- сумма затраченного при производстве продукции сырья или материалов;
- сумма основной и дополнительной заработной платы, начисленной производственным рабочим;
- суммы отчислений во внебюджетные фонды с заработной платы рабочих, занятых производством продукции;
- суммы израсходованных при производстве определенного вида продукции топлива и электроэнергии;
- сумма расходов на освоение и подготовку производства новых видов продукции;
- суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов, относимых на определенный вид продукции в соответствии с коэффициентом;

- затраты, которые были произведены на упаковку, транспортировку готовой продукции определенного вида, и прочие затраты.

Для расчета себестоимости продукции необходимо осуществить сложение всех затрат, связанных с его производством, сбытом.

По окончании отчетного периода производится подсчет в денежном выражении затрат на весь выпуск определенного вида продукции или одной единицы определенного вида продукции в особых формах документов с использованием возможностей программного обеспечения. В этом случае осуществляется процесс калькулирования себестоимости продукции.

Основными задачами учета затрат на производство продукции (работ) являются [21]:

- правильное, полное и своевременное документальное отражение текущих расходов, направленных на указанные цели;

- соблюдение в соответствии с учетной политикой выбранного метода учета затрат на производство и метода калькулирования себестоимости продукции;

- выбор оптимального варианта распределения расходов на управление исходя из международной практики учета, отраслевых особенностей производства и выбранного варианта учетной политики;

- правильное разграничение затрат в отчетном периоде по отдельным классификационным признакам (объектам калькуляции, видам расходов и пр.), позволяющим обеспечивать необходимой информацией соответствующих пользователей;

- оперативная корректировка текущих расходов относительно показателей бизнес- плана и соблюдения налогового законодательства;

- обоснованное распределение расходов между смежными отчетными периодами;

- систематический контроль использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов и формированием себестоимости выпускаемой продукции;

- систематическая нацеленность на выявление непроизводительных потерь при осуществлении технологического процесса по изготовлению и сбыту продукции.

Для осуществления этих задач учет затрат на предприятиях должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:

- согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;
- включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;
- группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;
- согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции; обеспечение отдельного отражения производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от них;
- расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;
- максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам и т.д.

Управленческий учет, концентрируя информацию в объеме, необходимом для принятия управленческих решений руководством предприятия, строится на соблюдении общесистемных принципов формирования информации (принцип опережения данных для принятия управленческих решений, принцип ответственности за последствия принятых решений, принцип целостности, принцип понятности).

Однако существующие принципы не отражают степень существенности получаемой информации (отчет должен содержать существенные показатели, необходимые пользователю, нельзя перегружать отчет лишними данными и расчетами) и сопоставимости информации (возможность использовать отчетную информацию для работы разных центров ответственности, отчетность должна быть сопоставима с планами, бюджетами и сметами). Применение этих двух

принципов позволит рационально и наиболее полно формировать информационное обеспечение процесса принятия управленческих решений.

Управленческий учет следует рассматривать с точки зрения подсистемы бухгалтерского учета, экономическая сущность которой заключается в том, что она является основной информационной, контрольной и аналитической частью системы управления предприятием (ПРИЛОЖЕНИЯ Б, В)

В современных условиях управленческий учет через свои функции выступает в качестве основного информационного фундамента управления внутренней деятельностью предприятия. Основная его цель, по нашему мнению, производство информации для принятия текущих и перспективных управленческих решений.

Задачами управленческого учета являются следующие:

- выявление областей наибольшего риска и узких мест в деятельности предприятия; формирование ценовой политики предприятия;
- формирование ассортиментной политики и выявление убыточных видов продукции;
- оценка эффективности дополнительных затрат и рациональности капитальных вложений.

Данные задачи не охватывают сферу формирования информации для принятия управленческих решений и проведения ее анализа. Не учитываются условия для стимулирования труда работников, без которых предприятие не сможет построить эффективную систему управленческого учета по центрам ответственности, контролировать и оценивать результаты их деятельности, своевременно выявлять отклонения от норм. С этой целью предлагаем дополнить задачи управленческого учета следующими:

- интерпретация входной и выходной информации, необходимой пользователям для принятия эффективных управленческих решений;
- создание условий для стимулирования труда работников;
- контроль и оценка результатов.

Калькулирование как совокупность приемов и способов обеспечивает исчисление себестоимости продуктов производства (работ, услуг). В основе калькулирования лежит калькуляционная процедура.

При помощи калькуляции определяется себестоимость различных объектов учета, она является основой денежной оценки соответствующих объектов бухгалтерского учета.

Калькуляционная работа на предприятиях организуется в соответствии с общей методологией планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции. Она требует соблюдения общих принципов, обеспечивающих методологическое единство исчисления себестоимости продукции и возможность использования данных калькуляций для анализа и оценки работы как всего предприятия, так и его отдельных внутрипроизводственных звеньев.

Методы учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции представляет собой совокупность приёмов отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом её формирования [31].

Предприятие может использовать различные методы калькулирования себестоимости продукции. На выбор влияют отраслевые особенности, номенклатура продукции, длительность производства продукции, размеры предприятия и прочие существенные факторы.

Существует несколько классификаций, наиболее распространены следующие методы калькулирования себестоимости [52]:

- по процессный;
- попередельный;
- позаказный;
- нормативный;
- калькулирование по прямым затратам;
- калькулирование полной себестоимости.

Простой (попроцессный) – используется в основном на предприятиях малого бизнеса и осуществляется путем деления общей суммы затрат (аккумулируются по дебету счета 20) на количество выпущенной продукции.

Пофазный (попередельный) – используется в тех случаях, когда производство продукции проходит несколько фаз (переделов). На каждой фазе калькулирование себестоимости продукции производится на отдельном аналитическом счете. Поэтому, если известна себестоимость работ по каждому периоду, можно проанализировать себестоимость продукции в ее динамике по периодам года, выявить на каком этапе был допущен перерасход средств, каковы его причины, когда и какая экономия затрат была получена. Эффективность данного метода учета значительно возрастает при применении его в сочетании с нормативной системой.

Нормативный – используется наиболее часто, применяется путем сопоставления фактических затрат с ранее рассчитанными по предыдущим периодам нормативами.

Показный – применяется при производстве больших объемов продукции или уникальной продукции по заказам покупателей. На каждый заказ открывается отдельный аналитический счет, на котором формируются затраты и определяется себестоимость.

В производстве, где конечная продукция в силу технологии получается в результате последовательных переделов, применяется попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. Калькулирование в этом случае ведётся по каждому переделу, фазе, стадии. Конечная себестоимость определяется как себестоимость всех переделов, за вычетом незавершенного производства, переходящих на будущий период, к которой добавляют остатки на начало периода. При этом остатки незавершенного производства определяются по каждому переделу. Однако простое ведение данного метода не обеспечивает текущего контроля над затратами производства. Поэтому многие экономисты предлагают сочетать данный метод с нормативной системой планирования, учета и контроля.

В индивидуальном производстве применяется позаказный метод расчета себестоимости, который характерен тем, что калькуляция ведётся по каждому заказу и до сдачи заказа все расходы считаются незавершённым производством.

Попроцессный метод применяют организации, которые занимаются массовым производством продукции одного вида или выпускают ограниченный перечень продукции, при этом незавершенное производство или отсутствует, или незначительно. В таком случае попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости ведётся исходя из общих затрат без деления.

Затраты списываются за определенный период, рассчитываются исходя из количества усредненных единиц готовой продукции. И средняя стоимость единицы готовой продукции определяется как весь объем готовой продукции, делённый на все затраты. Также возможно вести учет затрат не по предприятию в целом, а по стадиям в зависимости от технологического процесса на предприятии.

Эти методы могут применяться в сочетании, например, отличающиеся по объекту учета попередельный, позаказный, попроцессный методы могут применяться одновременно с одним из методов, характеризующих учет полноты затрат (по прямым затратам или полной себестоимости).

Помимо методов калькулирования себестоимости для целей управленческого учета и формирования цены, которые организация вправе выбрать, в целях бухгалтерского учета при списании материалов в производство или по другим основаниям расчет производится (п. 16 ПБУ 5/01)[13]:

- по себестоимости каждой единицы;
- по методу средней себестоимости;
- по способу ФИФО (принимается себестоимость материалов, которые приобретены ранее по времени).

Для применения необходимо выбранный метод списания затрат отразить в учетной политике предприятия и надо учитывать, что применяться он будет для всех видов сырья и материалов в течение длительного времени.

Большинство предприятий применяют метод средней себестоимости, который определяется как отношение значения себестоимости однородных материалов и количества.

Применение метода списания по себестоимости каждой единицы используется на предприятиях с единичной продукцией (например, ювелирное производство).

При методе ФИФО списание производится по партиям товаров, при расходовании материалов производится списание сначала первой партии, затем следующей. Вне зависимости от того, какие материалы фактически были израсходованы.

В процессе калькулирования наибольшую проблему представляет процесс учёта и распределения косвенных затрат на себестоимость. На практике, косвенное распределение затрат приводит к погрешности в определении себестоимости конкретного вида продукции.

В сельском хозяйстве наиболее эффективными и результативными методами могут быть попередельный и попроцессный. В животноводстве из приведенных выше моделей можно использовать позаказный и пофазный методы учета затрат. Эффективной моделью учета затрат в животноводстве может стать пофазная, при использовании которой, например, в молочном скотоводстве, можно выделить следующие периоды производства: сухостойкий (зимний) и лактационный (летний).

## **1.2 Нормативные требования к учету и аудиту затрат, включаемых в себестоимость продукции**

Учет затрат на производство продукции представляет собой единый учетный процесс исследования затрат в неразрывной связи с объемом изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).



При оценке правильности учета отдельных вопросов формирования затрат руководствуются следующими документами:

- ПБУ 10/99 «Расходы организации» [14];
- план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению;
- 25 глава Налогового кодекса Российской Федерации [3];
- отраслевые инструкции по учету затрат на производство.

Рассмотрим более подробно сравнительный анализ учета расходов в бухгалтерском, налоговом учете и МСФО.

Порядок учета расходов в бухгалтерском учете регламентирует ПБУ 10/99 «Расходы организации» [14]. Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) (п. 2 ПБУ 10/99).

Не признается расходами организации выбытие активов (п. 3 ПБУ 10/99):

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вклады в уставные капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных, организацией.

Порядок учета расходов в налоговом учете регламентирует НК РФ Глава 25 «Налог на прибыль организаций» [3].

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

То есть, для того, чтобы признать в налоговом учете расход, должны выполняться следующие условия:

- затраты обоснованы;
- затраты документально подтверждены;
- затраты произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Исходя из вышесказанного: в общем случае, на стадии признания расходов данные налогового учета и бухгалтерского учета совпадут, но также как и с доходами, расходы в бухгалтерском и налоговом учете все же будут различаться, так как, например, в налоговом учете признаются не все расходы, учитываемые в бухгалтерском учете:

- часть расходов, которые учитываются в бухгалтерском учете, в целях налогообложения прибыли учитываться не будут. В ст. 270 НК РФ поименованы расходы, которые в целях налогового учета не учитываются (например, расходы в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения; в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет; в виде взноса в уставный (складочный) капитал и другие расходы. В свою очередь, в бухгалтерском учете, указанные расходы учитываются);

- часть расходов в налоговом учете являются нормируемыми, что существенно отличается от бухгалтерского учета (например, расходы на капитальные вложения для целей налогообложения прибыли являются нормируемыми в соответствии с п.9 ст. 258 НК РФ. В свою очередь

в бухгалтерском учете можно учесть в расходах всю сумму расходов на капитальные вложения);

- момент признания расходов в налоговом учете может отличаться от момента признания в бухгалтерском учете, даже если расходы будут признаваться в одинаковой сумме.

Порядок признания расходов в налоговом учете при методе начисления представлен в ст. 272 НК РФ, при кассовом методе – в ст. 273 НК РФ. Например, расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом могут возникнуть при учете курсовых разниц.

Также остановимся на прямых и косвенных расходах в налоговом учете.

К прямым расходам, например, можно отнести расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг и другие расходы (п. 1 ст. 318 НК РФ).

К косвенным расходам относят все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода (ст. 318 НК РФ).

В бухгалтерском же учете нет такого деления расходов. Это может привести к расхождениям между двумя рассматриваемыми видами учета.

Общие вопросы учета расходов также отражаются в международной системе финансовой отчетности МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [9]. В международной системе не разработан специальный стандарт по расходам, аналогичный ПБУ 10/99. Определения и условия признания расходов в финансовой отчетности расписаны в Принципах подготовки и представления отчетности.

В соответствии с МСФО, расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или уменьшения активов, или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

Расходы в МСФО, как правило, принимают форму оттока или уменьшения активов, в том числе денежных средств или их эквивалентов, запасов, основных средств. К определению расходов относятся также убытки, которые представляют собой уменьшение экономических выгод, которые возможно могут возникнуть или не возникнут в ходе обычной деятельности компании. Например, в убытки включаются потери от стихийных бедствий. В определение расходов входят также нереализованные убытки, полученные от увеличения курса обмена валюты по отношению кредитов и займов компании в данной валюте.

Таким образом, можно сделать вывод, что определение расходов в МСФО идентично российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ).

Одно из основных различий в принципах оценки расходов МСФО и РСБУ заключается в том, что РСБУ ограничивает организации отражать какие-либо статьи отчетности на дисконтированной основе, то есть с учетом временной стоимости денег. Исключение – долгосрочные оценочные обязательства. В МСФО дисконтирование применяется широко. Например, из п. 11 МСФО (IAS) 18 следует, что если поступление оплаты за отгруженные товары затягивается на значительный срок (обычно более года), то дебиторская задолженность и выручка определяются путем дисконтирования всех будущих поступлений [11]. Если какие-либо нефинансовые активы (ОС, НМА, запасы и проч.) приобретаются со значительной отсрочкой платежа (более года), то их себестоимость – это эквивалент цены при условии немедленной оплаты на дату признания актива. Из п. 23 МСФО (IAS) 16 следует, что разница между этой суммой и общей суммой платы признается как процентные расходы на время отсрочки [10].

Далее рассмотрим требования к аудиту производственных затрат.

Цель аудита затрат на производство продукции та же, что и комплексного аудита в целом, однако общие задачи последнего модифицируются и детализируются в соответствии с особенностями контроля затрат. Таким образом в общий план аудита затрат на производство продукции необходимо включить:

- проверку обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- контроль правильности выборов объекта учета;
- контроль правильности группировки затрат для ведения учета и калькулирования себестоимости;
- проверку правомерности включения расходов в состав затрат на производство;
- контроль состава расходов по элементам затрат на соответствие действующим нормативным актам;
- проверку организации аналитического и синтетического учета затрат на производство;
- проверку документальной обоснованности каждого вида элемента затрат;
- контроль раскрытия информации о затратах на производство в бухгалтерской отчетности;
- проверку учета основных затрат;
- проверку учета накладных расходов и методов их списания;
- контроль состава расходов для целей налогообложения и др.

Аудит произведенных затрат проводится также на подтверждение соответствия данных, используемых для целей бухгалтерского учета и налогообложения, так как они оказывают непосредственное влияние на формирование финансовых результатов в бухгалтерской отчетности и налогооблагаемой прибыли.

Таким образом, рассмотрев основные теоретические положения и нормативные требования к процессу калькулирования себестоимости продукции, можно сделать вывод о многовариантности выбора методов учета и оценки затрат, включаемых в производственные расходы для целей бухгалтерского и налогового учета. Ряд вариантов предлагается в положениях по бухгалтерскому учету и в Налоговом кодексе, остальные предприятия могут

разрабатывать самостоятельно с учетом отраслевой и региональной специфики и конкретных условий осуществления своей деятельности.

В любом случае, выбранные методы должны быть зафиксированы в учетной политике и других внутренних нормативных документах предприятия. В соответствии с этим разрабатываются соответствующие формы первичных документов и учетных регистров, а также порядок документооборота между производственными подразделениями и финансовыми службами.

## **2 ИССЛЕДОВАНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В МОЛОЧНОМ ЖИВОТНОВОДСТВЕ**

### **2.1 Анализ факторов, влияющих на результаты хозяйственной деятельности предприятий по производству молока**

Для проведения анализа факторов, которые оказывают влияние на производство молока, и выявления особенностей калькулирования себестоимости продукции молочного животноводства, рассмотрим одно из многопрофильных предприятий.

СПК «Птицесовхоз «Скатинский» является негосударственной, производственной, коммерческой, сельскохозяйственной организацией и занимается животноводством, птицеводством и растениеводством, т.е. производит сырье для продуктов питания, молоко, мясо, зерно. Расположен в восточной части Свердловской области. Центральная усадьба совхоза, поселок Восход, находится на расстоянии 20 километров от районного центра железнодорожной станции Камышлов и в 160 километрах от областного центра - города Екатеринбурга.

Предприятие было организовано в 2004 году путем реорганизации совхоза «Скатинский», который, в свою очередь, был создан путем реорганизации 5 колхозов и МТС в 1961 году. В настоящее время в хозяйстве имеется 6 отделений с хозяйственными центрами. Связь отделений с центральной усадьбой, а ее с районным центром осуществляется по асфальтированным дорогам.

Землепользование хозяйства представляет единый массив и характеризуется следующими данными (таблица 1):

Таблица 1 – Состав и структура землепользования хозяйства (на 01.01.2020)

Годы	Площадь, га					Структура земельной площади, %				
	2016	2017	2018	2019	2020	2016	2017	2018	2019	2020
Общая площадь	21121	21121	21113	21113	21110	100	100	100	100	100
Всегос/х угодий	14757	14757	14759	14759	14759	70	70	69,9	69,9	69,9
Из них пашня	10077	10077	10079	10079	10079	68,3	68,3	68,3	68,3	68,3
Сенокосы	2670	2670	2670	2670	2670	18,1	18,1	18,0	18,0	18,0
Пастбища	2000	2000	2000	2000	2000	13,5	13,5	13,6	13,6	13,6
Многолетние насаждения	10	10	10	10	10	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Площадь леса	5394	5394	4807	4807	4806	25,5	25,5	22,8	22,8	22,8
Прочие угодья	970	970	1547	1547	1545	4,5	4,5	7,3	7,3	7,3

Из приведенных данных видно, что около 70 % всей территории землепользования представлено сельскохозяйственными угодьями, из них 68,3 % пашней. Это очень высокий показатель для Урала. Около 70 % пашни солонцеватые черноземами. Почвенно-климатические условия в целом благоприятны для возделывания районированных сельскохозяйственных культур.

На предприятии работает около 700 человек постоянных и около 300 временных, принимаемых на период весене-летне-осенних работ, когда ведется кампания по полевым работам. Производственно-технологическая характеристика непрерывная – земля обрабатывается, засеивается зерном, которое выращивается и по осени собирается урожай. Зерно необходимо для производства кормов для животных, которые в свою очередь и дают те необходимые продукты питания – молоко, яйцо, мясо. То есть весь процесс взаимосвязан и непрерывен. На предприятии существует дифференциальная специализация, т. е. каждое подразделение выполняет определенную работу. Работники, занятые в растениеводстве занимаются производством естественных кормов (силос, сенаж) и зерна; те, кто работают в животноводстве – производят молоко и мясо – занимаются выращиванием КРС и работают на молочно-



товарных фермах; яйцо же производят на птицефабрике и, люди, работающие там, занимаются птицей.

СПК является одним из передовых хозяйств области. Размеры хозяйства характеризуют следующие данные (по состоянию на 01.01.2020): уставный капитал – 522 тыс. руб., всего собственного капитала – 149804 тыс. руб., фонд накопления – 2939 тыс. руб., фонд потребления – 3154 тыс. руб., валовая продукция – 98725 тыс. руб.

По масштабам реализуемой продукции и насыщением рынка – СПК по району реализует продукции молока – 46,8 %, мясо – 44,7 %, яйцо – 54 %.

Предприятие является юридическим лицом, имеет права самостоятельно хозяйствующего субъекта, самостоятельный баланс, расчетные и иные счета в банках, круглую печать, угловой и иные штампы со своим полным и (или) сокращенным наименованием, фирменный знак, бланки и иные необходимые реквизиты юридического лица.

В СПК «Птицесовхоз «Скатинский» применяется метод калькулирования по фактическим затратам. Общая сумма затрат за отчетный период по дойному стаду распределяется в соотношении 90% на производство молока и 10 % на выращивание телят.

При этом молоко в такой же пропорции распределяется на готовую продукцию, подлежащую реализации, и на выкармливание телят. То есть доля молока, передаваемая на выращивание молодняка, является продуктом, производимым для собственного потребления. Сами телята после рождения учитываются на 11 счете «Животные на выращивании и откорме», а затем переводятся в основное стадо. Аналогичная ситуация возникает с кормами, так как применяются и полностью покупные корма, и выращенные самостоятельно.

При составлении отчетных калькуляций на предприятии производится разделение затрат на прямые и косвенные. Прямые материальные и трудовые затраты составляют 70-75 % от общей себестоимости. К прямым относятся также ветеринарные услуги и расходы на ремонт машин и оборудования, но они занимают незначительную долю. Косвенные расходы распределяются также в

отношении 90 % на производство молока и 10 % на приплод.

Далее проведем анализ влияния внутренних и внешних факторов.

К компонентам внешней среды, которые оказывают влияние на эффективность и устойчивость функционирования предприятия, относятся те, на которые организация не может воздействовать, которыми она не управляет. Эти компоненты влияют на организацию напрямую (налоговая система, политика поставщиков, потребителей и др.), либо косвенно (политическая, экономическая и другие сферы дня) [16].

В начале анализа внешней среды предприятия целесообразно составить портрет отрасли по характеристикам и затем его проанализировать. Анализ отрасли представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Анализ отрасли

Характеристика	Стратегическое значение
Размеры рынка	Малые рынки не имеют тенденции привлекать больших/новых конкурентов; большие часто привлекают интересы корпораций, желающих приобрести предприятие с целью укрепления конкурентных позиций в притягательных отраслях
Рост размеров рынка	Быстрый рост вызывает новые вступления; замедление роста увеличивает соперничество и отсечку слабых конкурентов.
Избыток или дефицит производственных мощностей	Избыток повышает затраты и снижает уровень прибыли, недостаток ведет к противоположной тенденции
Барьеры входа/выхода	Высокие барьеры защищают позиции прибыли существующих предприятий, низкие делают их уязвимыми к входу новых
Товар дорог для покупателей	Большинство покупателей будут покупать по более низкой цене, несмотря на низкое качество.
Стандартные товары	Покупатели могут легко переключаться от продавца к продавцу
Быстрые изменения технологии	Требуют больших инвестиций в технологию и оборудование, которые могут не окупиться из-за устаревания последних
Требования к капиталу	Большие требования делают решения в инвестициях критичными, важным становится момент инвестирования, растут барьеры для входа и выхода
Вертикальная интеграция	Растут требования к капиталу; часто растет конкурентная дифференциация и дифференциация стоимости между предприятиями разной степени интеграции
Экономия на масштабе	Увеличивает объем и размеры рынка, необходимые при ценовой конкуренции

## Продолжение таблицы 2

Характеристика	Стратегическое значение
Быстрое обновление товара	Сокращение жизненного цикла товара, рост риска из-за возможной «чехарды продукции»

Этот анализ делается с целью идентифицировать опасности, с которыми встретиться предприятие в отрасли. Исходя из проведенного анализа, можно сделать вывод с какими рисками может столкнуться предприятие, производящее сельскохозяйственную продукцию:

Первая опасность – риск входа на рынок потенциальных конкурентов. Вероятность появления новых конкурентов высока, так как государство оказывает поддержку на строительство молочных комплексов с новейшим оборудованием и к тому же учредители и спонсоры этих комплексов отнюдь не бедные крестьяне.

Второй опасностью является соперничество существующих в отрасли предприятий. Конкуренция в отрасли очень высокая, это складывается из-за:

- большого количества конкурентов, представленных в отрасли;
- сильной ценовой борьбы;
- стремление основных конкурентов увеличить свою долю рынка.

Третьей опасностью является возможность покупателей торговаться. Она представляет угрозу давления на цены из-за потребностей в лучшем качестве. Слабые покупатели, наоборот, допускают рост цен и повышение прибыли. На цены сельскохозяйственной продукции влияет еще и время года, осень, зима и весна пик реализации и цен на яйцо, так эту продукцию можно хранить в складах без холодильников до месяца и оптовый покупатель не рискует, что товар может испортиться. В летние же месяцы реализация резко падает, соответственно и цены.

Четвертой опасностью выступает давление со стороны поставщиков. Оно заключается в их угрозе поднять цены, вынуждая предприятия снизить количество поставляемого товара, а следовательно и прибыль. Слабые же поставщики дают возможность снизить цены на их продукцию и требовать более высокого качества.

Власть основных поставщиков высокая, это сказывается из-за того, что СПК «Птицесовхоз «Скатинский» не имеет возможности обратиться к другим поставщикам ГСМ, комбикормов, так как грузоперевозки тоже ведут к удорожанию продукции, а эти находятся в непосредственной близости. К тому при покупке оборудования и техники применяется лизинг или целевые кредиты, которые так же диктуют условия у кого приобретать данный товар, так как не все предприятия имеют лицензию для продажитовара по лизингу или целевым кредитам.

Наиболее сильным конкурентами в отрасли по Свердловской области являются следующие предприятия:

- по яйцу: ГУП СО «Птицефабрика Свердловская»; ООО «Птицефабрика Ирбитская»; ООО «Нижнее-Тагильская Птицефабрика»;
- по молоку: колхоз «Россия»; колхоз «Свердлова»;
- по племенным телкам: Битимкий племенной завод.

Более наглядно анализ предприятий конкурентов приведен в таблице 3.

Таблица 3 – Анализ предприятий конкурентов на рынке производства и сбыта сельскохозяйственной продукции

Фирма-конкурент	Конкурентное положение	Суточное производство	Конкурентная стратегия
ГУП СО «Птицефабрика Свердловская»	Входит в группу лидеров по пр-ву и сбыту яйца	2000т. шт. яйца	Упор на качество и цену
ООО «Птицефабрика Ирбитская»	Входит в группу лидеров по производству и сбыту яйца	510т. шт. яйца	Упор на качество и цену
ООО «Нижнее-Тагильская Птицефабрика»	Стремится войти в группу лидеров по производству яйца	350т. шт. яйца	Стремится расширить рыночную нишу за счет поставок на Север
Колхоз «Россия»	Входит в группу лидеров по производству и сбыту молока, выращиванию племенного скота	Надой 45 тонн молока По племенному производству и внедрение новых технологий	Стратегия наилучшей стоимости, путем снижения затрат на производство
Колхоз «Свердлова»	Стремится поднять рейтинг в отрасли	Надой 25 тонн молока	Стремится быть лидером за счет роста производства продукции
Битимский плем. Завод	Стремится поднять свой рейтинг по выращиванию племенного скота	Расширение путем приобретений и роста	Стремится быть лидером, выращивая новые породы племенных телок

Из таблицы видно, что предприятия имеют различные позиции на рынке, но все могут быть лидерами любыми путями. Сильные предприятия могут достичь этого путем поглощения более слабых. В таблице представлены лидеры, но есть и мелкие предприятия, которые рано или поздно присоединятся к сильным предприятиям. Пример - ГУП СО «Камышловскийптицесовхоз». Он не указан в этой таблице, так как не является конкурентом СПК «Птицесовхозу «Скатинский», хотя в свое время он был главным конкурентом. Сейчас он раздроблен и часть его присоединилась к ООО «Птицефабрике Рефтинской» и перепрофилировалась с кур яйценоской породы на кур мясной породы.

СПК «Птицесовхоз «Скатинский» в свое время был лидером по производству яйца, сейчас же позиции довольно слабы и суточное производство, и сбыт яйцо составляет 150 тыс. шт. Зато по молоку входит в группу лидеров, производя 26 тонн молока в сутки, и планирует набирать обороты, улучшая дойное стадо.

Маркетинговый отдел СПК «Птицесовхоза «Скатинский» свой рынок знает хорошо и всегда может вовремя отреагировать на произошедшие изменения.

Вовремя корректируются цены на товар и объем товара, так же при избытке товара или снижении цен заключаются договора с новыми покупателями, которых устраивает и качество, и цена товара. Но в данной ситуации в связи с экономическим кризисом доля предприятия на рынке уменьшилась, т. к. снизился объем выпускаемой продукции (это касается яйца, молоко же осталось на прежнем уровне, и доля предприятия на рынке не изменилась).

Конкурентов на рынке сбыта у предприятия достаточно, преимущества незначительные перед конкурентами, т.к. товар почти у всех одинаков – это яйцо, молоко.

Отношение покупателей к продукции предприятия видно сразу, если их устраивает продукция и цены на нее, они заключают договор сразу на год. К тому

же предприятие имеет постоянных покупателей оптовиков, к которым применяется гибкая система цен.

Социальные изменения в обществе касаются всех, в том числе и поставщиков продуктов на стол потребителя, поэтому этот фактор отслеживается маркетинговой службой.

Объем продаж определять обязательно нужно, так как на этом замкнут технологический цикл производства продукции. Сезонные колебания присутствуют, например, осенью зимой и весной яйца берут большими партиями, летом же сбыт яйца идет сложнее. Это связано с хранением товара, т.к. это скоропортящийся продукт. Молоко же наоборот востребовано постоянно, хотя объем производства молока возрастает по весне и снижается к осени (зимой и весной идет в основном отел коров и соответственно повышаются надои, в летний период в рацион входят зеленые корма надои повышаются тоже, к осени же коровы идут в запуск соответственно снижаются надои).

Далее целесообразно охарактеризовать внутреннюю среду предприятия. Исследование внутренней среды предприятия необходимо начинать со SWOT - анализа.

SWOT-анализ – метод стратегического планирования, заключающийся в выявлении факторов внутренней и внешней среды организации и разделении их на четыре категории:

- strengths (сильные стороны);
- weaknesses (слабые стороны);
- opportunities (возможности);
- threats (угрозы).

Сильные (S) и слабые (W) стороны являются факторами внутренней среды объекта анализа, (то есть тем, на что сам объект способен повлиять); возможности (O) и угрозы (T) являются факторами внешней среды (то есть тем, что может повлиять на объект извне и при этом не контролируется объектом).

SWOT-анализ – полезный метод для определения сильных и слабых сторон организаций, а также для выявления открытых возможностей и угроз, с

которыми сталкивается компания. Так, при понимании слабостей своего бизнеса, можно управлять и устранять угрозы, которые в противном случае могли бы доставить компаниям потери. Более того, касательно конкурентной среды, это отличная платформа, где можно начать разработку стратегии, которая поможет компаниям отличить себя от своих конкурентов для успешного противоборства на своем сегменте рынка[44].

SWOT-анализ организации подходит для абсолютно всех видов и размеров бизнеса. С его помощью владельцы предприятий смогут учесть все риски и составить стратегию развития таким образом, чтобы стать конкурентоспособными даже на первых этапах после запуска и, вскоре, обогнать конкурентов. Для действующих компаний важно проводить SWOT-анализ предприятия не менее одного раза в год, даже в тех случаях, когда дела идут хорошо. Анализ поможет определить стратегию развития компании в соответствии с актуальными условиями рынка.

SWOT-анализ традиционно проводится с применением SWOT-матрицы, состоящей из четырех квадратов. Тем не менее, его дозволено видоизменить, добавив другие категории. В таблице 4 представлена классическая схема SWOT-анализа на примере молочного производства. Взаимодействие изложенных выше факторов представлено в таблице 5.

Таблица 4 – SWOT-анализ молочного производства на СПК «Птицесовхоз «Скатинский»

Сильные стороны товара	Слабые стороны товара
достаточно современные производственные мощности	высокая себестоимость продукции
многолетний опыт работы на рынке	основные поставки сырья носят сезонный характер
широкая известность торговой марки среди покупателей	низкая загруженность производственных мощностей
существенная государственная поддержка предприятия	высокий уровень конкуренции на рынке молочных продуктов
Возможности	Угрозы
расширение рынка за счет выхода на новые сегменты рынка	дальнейшее усиление позиций внешних поставщиков молочной продукции
интеграция с одним из крупных производителей молочной продукции в регионе	возможность дальнейшего нефинансирования социально-значимых объектов и проектов, реализуемых по указаниям государственных органов
расширение собственной сети сбыта производимой продукции	

Таблица 5 – Соотношение внешних и внутренних факторов

		сильные стороны		слабые стороны	
		современные производственные мощности	государственная поддержка	высокая себестоимость продукции	низкая загруженность производственных мощностей
Возможности	интеграция с крупным производителем	А	Б		В
	расширение собственной сети сбыта	Г	Д		Е
Угрозы	усиление позиций конкурентов	Ж	З	И	К
	прекращение субсидирования	Л			М

Таким образом, у предприятия обе сильные стороны подкрепляются возможностями (пересечения А, Б, Г, Д), что является резервом для дальнейшего укрепления позиций на рынке. Все угрозы компенсируются сильными сторонами (пересечения Ж, З, Л).

Слабая сторона, связанная с высокой себестоимостью выпускаемой продукции, подкрепляется усилением на рынке позиций конкурентов (пересечение И), что представляет угрозу для предприятия.

Низкая загруженность производственных мощностей также подкрепляется такими угрозами как усиление позиций конкурентов и прекращение субсидирования со стороны государства (пересечения К, М), однако компенсируется некоторыми возможностями (пересечения В, Е). У предприятия есть возможность присоединиться к крупному заводу-производителю или расширить свою сеть сбыта продукции, при условии, что СПК будет более эффективно использовать имеющиеся производственные мощности, увеличивая потенциал. Также это поможет снизить себестоимость.

Таким образом, современные производственные мощности и поддержка государства – это ресурсы, позволяющие предприятию развиваться.



Для более детального анализа проведем сравнительную характеристику исследуемого предприятия и его ближайших конкурентов в регионе в т. ч. оценка рынков сбыта (таблица 6) и оценка конкурентов (таблица 7).

Таблица 6 – Оценка рынков сбыта

Показатели	Местонахождение Фирмы и близлежащие населенные пункты	Населенные пункты в радиусе 100 км	Рынки удаленные за 100 км
Уровень спроса	50%	5%	1%
Степень удовлетворенности спроса	98%	98%	98%
Уровень конкуренции	Стабильное положение	Стабильное положение	Стабильное положение
Доля потребителей, готовых купить продукцию	50%	5%	1%

Исходя из данных таблицы, можно сказать, что продукция в основном реализуется и имеет спрос в близлежащих населенных пунктах, но у предприятия есть конкуренты, так как уровень спроса и доля потребителей, готовых купить готовую продукцию составляет 50 %.

Таблица 7 – Анализ и оценка конкурентов (молоко)

Характеристика конкурентов	Основные конкуренты	
	Колхоз «Россия»	Колхоз «Свердлова»
Объем продаж, натуральные показатели	45 тонн в сутки	25 тонн в сутки
Занимаемая доля рынка	16%	50%
Уровень цены	Стабильный	Стабильный
Уровень технологии	Высокий	Высокий
Качество продукции	Хорошее	Хорошее
Расходы на рекламу	Есть	Нет
Привлекательность внешнего вида	Оптовая продажа молокозаводам	Оптовая продажа молокозаводам

Из показателей, приведенных в таблице видно, что с Колхозом «Россия» конкурировать сложно, но можно, т.к. это предприятие производит молока почти в два раза больше, соответственно и покупатели ему нужны крупные, поэтому цену держать трудно. Колхоз «Свердлова» находится в одинаковых условиях с СПК «Птицесовхоз Скатынский» – СПК производит 26 тонн молока в сутки.

Прибыли, конечно, в колхозе «Россия» больше и технология производства молока у них современнее, поэтому затраты на производство продукции меньше. В СПК тоже идет модернизация оборудования на молочно-товарных фермах, приобретены современные молокопроводы, поставлены более емкие танки-охладители, закупаются концентраты для повышения надоев, применяется новая технология запуска и раздоя коров.

На основании проведенного анализа исследуемого предприятия и изучения статистических материалов по отрасли, можно сформулировать следующие особенности деятельности предприятий молочно-животноводства:

- сезонность выполнения работ, что приводит к неравномерному распределению затрат в течение отчетного календарного года и вызывает проблематичность установления принципов оценки незавершенного производства;

- риски, связанные с погодными условиями и другими внешними факторами;

- наличие производства продукции, предназначенной для собственного потребления (корма, молоко для телят), что требует перераспределения затрат по калькуляционным единицам, большого количества субсчетов при учете материальных затрат и производственных переделов;

- использования специфического счета 11 «Животные на выращивании и откорме» и сложный процесс документального оформления перевода молодняка в основное стадо, то есть в категорию основных средств;

- территориальная и организационно-технологическая разобщенность производственных подразделений, что приводит к проблемам отнесением затрат к группе прямых или косвенных, а также с выбором принципов их распределения по объектам калькулирования;

- неравномерность формирования затрат по отчетным периодам, что приводит к необходимости создания запасов и увеличивает затраты на их транспортировку и хранение.

Выявленные особенности оказывают непосредственное влияние на

процесс калькулирования, и соответственно, на ценообразование, а также на получение финансовых результатов, что необходимо учитывать при формировании положений учетной политики.

## 2.2 Анализ структуры затрат на производство молока и направления их оптимизации

Рассмотрим особенности методов калькулирования на исследуемом предприятии, которое выпускает одновременно несколько видов мясной и молочную продукцию. Для обособленного учета применяются различные субсчета по каждому из производственных направлений. В таблице 8 приведен пример структуры затрат на содержание дойного стада [14]. Все числовые данные также представлены в ПРИЛОЖЕНИИ Г, Д, Е.

Таблица 8– Структура затрат на содержание дойного стада

Наименование элементов затрат	Наименование статей затрат	Сумма затрат за 2018 г.	Сумма затрат за 2019 г.	Сумма затрат за 2020 г.
Материальные затраты	Бензин	317 341,86	2 202 889,86	2 347 233,14
	Дизельное топливо	6 511 529,58	8 803 973,02	10 133 572,90
	Дизельное масло	361 301,08	724 982,94	685 943,92
	Запчасти	556 860,26	6 055 706,93	5 864 908,00
	Корма покупные	1 556 420,61	532 729,33	2 814 886,89
	Корма собственного производства	72 335 009,90	72 864 857,81	78 281 230,08
	Подстил	-	-	1 090,30
	Прочие материалы	11 790 567,84	4 385 553,47	2 431 987,51
	Стройматериалы	70 646,69	5 193 434,50	6 538 096,08
	Твердое топливо	2 700,00	3 743 848,79	5 575 649,25
	Тепловая энергия	1 508 109,21	-	-
Затраты на оплату труда	Оплата труда	36 710 083,47	42 259 192,68	39 263 846,62
Социальные затраты	Отчисления на социальные нужды	9 726 913,30	13 002 650,23	11 870 223,64
Амортизация		19 386 685,44	21 791 087,12	27 687 930,70

### Продолжение таблицы 8

Наименование элементов затрат	Наименование статей затрат	Сумма затрат за 2018 г.	Сумма затрат за 2019 г.	Сумма затрат за 2020 г.
Прочие	Госпошлина	-	-	387,00
	Зоотехническое и ветеринарное обслуживание	4 677 023,15	5 968 063,33	5 870 422,81
	Командировочные расходы	71 313,81	142 224,41	154 619,78
	Лизинговые платежи	-	826 155,18	2 783 883,02
	Медицинские услуги	66 945,43	174 794,63	331 408,72
	Осеменение	-	-	1 777 213,33
	Подготовка и переподготовка кадров	-	72 952,61	10 563,28
	Почтовые расходы	2 213,51	7 939,14	7 315,84
	Представительские расходы	5 435,26	25 608,56	22 405,66
	Прочие затраты	142 131,83	36 852,02	11 681,88
Прочие	Прочие работы и услуги по гражданско-правовым договорам	295 149,00	97 300,87	15 195,64
Прочие	Страхование	-	71 309,14	175 214,78
	Транспортный налог	-	17 195,54	12 382,25
	Услуги автотранспорта	5 248 663,28	-	2 160,00
	Услуги и работы, выполненные сторонними организациями	723 644,77	2 018 669,40	2 101 646,07
	Услуги связи	10 364,86	10 184,25	7 647,77
	Услуги сторонних организаций	212 201,76	-	7 430,31
	Услуги тракторов	10 883 041,93	-	-
	Электроснабжение	7 469 968,70	10 502 098,81	9 382 168,22
	Обслуживание и сопровождение программного обеспечения	-	279,77	-
	Итого		190 642 266,50	201 532 534,34

Как видно из приведенных данных, наиболее сложная структура в составе материальных затрат и прочих расходов. За 2019 год стоимость всех затрат выросла на 10 890 268 рублей, а за 2020 год еще увеличилась и стала составлять 216 170 345 рублей, что связано с увеличением объема продукции, а также ростом цен поставщиков.

В таблицах 9-12, а также на рисунках 1, 2 проведен анализ общей структуры затрат по элементам с постатейной расшифровкой наиболее значимого для производственной деятельности элемента «материальные затраты» за 2018-2020 гг.

Таблица 9 – Анализ общей структуры затрат СПК за 2018-2019 гг.

Элементы затрат	2018 год		2019 год		Изменение		Темп роста	Темп прироста
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%		
Оплата труда с отчислениями	46 437	24,36	55 262	27,42	8 825	3,06	119,00	19,00
Материальные затраты	95 010	49,84	104 508	51,86	9 497	2,02	110,00	10,00
Амортизация	19 387	10,17	21 791	10,81	2 404	0,64	112,40	12,40
Прочие	29 808	15,64	19 972	9,91	-9 836	-5,73	67,00	-33,00
Всего затрат	190 642	100,00	201 533	100,00	10 890	0,00	105,71	5,71

Таблица 10 – Анализ общей структуры затрат СПК за 2019-2020 гг.

Элементы затрат	2019 год		2020 год		Изменение		Темп роста	Темп прироста
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%		
Оплата труда с отчислениями	55 262	27,42	51 134	23,65	-4 128	-3,77	92,53	-7,47
Материальные затраты	104 508	51,86	114 675	53,05	10 167	1,19	109,73	9,73
Амортизация	21 791	10,81	27 688	12,81	5 897	2,00	127,06	27,06
Прочие	19 972	9,91	22 674	10,49	2 702	0,58	113,53	13,53
Всего затрат	201 533	100,00	216 170	100,00	14 638	0,00	107,26	7,26

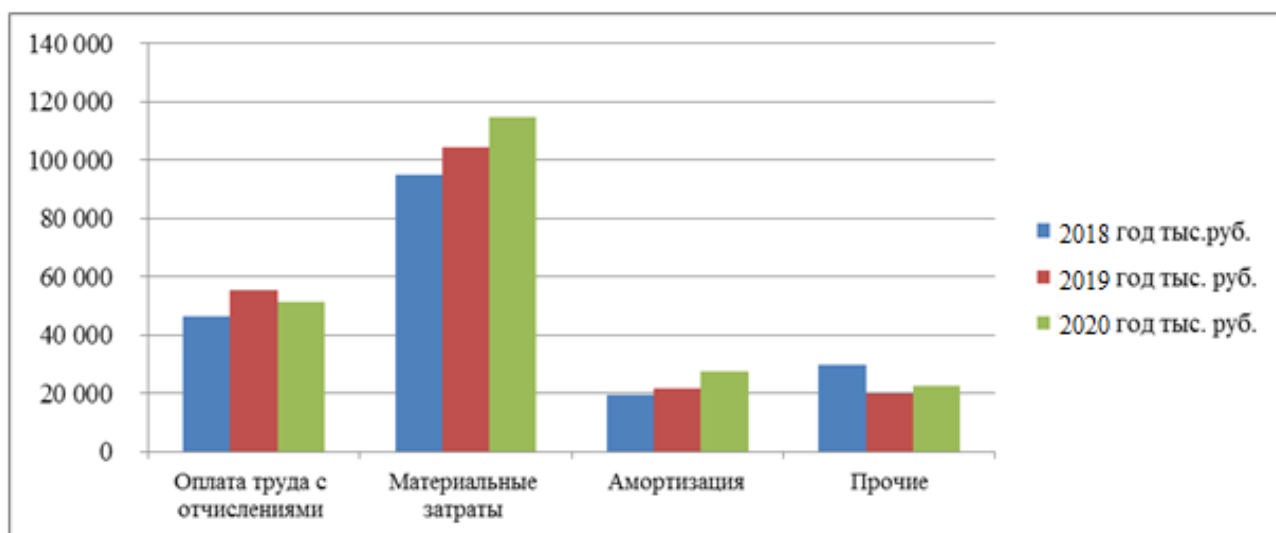


Рисунок 1 – Анализ общей структуры затрат СПК за 2018-2020 гг.

Таблица 11 – Анализ изменений по элементу «материальные затраты» за 2019-2020 гг.

Статьи затрат по элементу «материальные затраты»	2019 год		2020 год		Изменение		Темп роста	Темп прироста
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	%	%
Бензин	317	0,33	2 203	2,11	1 886	1,77	694,17	594,17
Диз. Топливо	6 512	6,85	8 804	8,42	2 292	1,57	135,21	35,21
Диз. Масло	361	0,38	725	0,69	364	0,31	200,66	100,66
Запчасти	557	0,59	6 056	5,79	5 499	5,21	1 087,47	987,47
Корма покупные	1 556	1,64	533	0,51	- 1 024	- 1,13	34,23	- 65,77
Корма собственного производства	72 335	76,13	72 865	69,72	530	- 6,41	100,73	0,73
Подстил	-	-	-	-	-	-	-	-
Прочие материалы	11 791	12,41	4 386	4,20	- 7 405	-8,21	37,20	- 62,80
Стройматериалы	71	0,07	5 193	4,97	5 123	4,90	7 351,28	7 251,28
Твердое топливо	3	0,00	3 744	3,58	3 741	3,58	138661,07	138561,07
Тепловая энергия	1 508	1,59	-	-	- 1 508	- 1,59	-	-
Всего материальных затрат	95 010	100,00	104 508	100,00	9 497	-	110,00	10,00

Таблица 12– Анализ изменений по элементу «материальные затраты» за 2019-2020 гг.

Статьи затрат по элементу «материальные затраты»	2019 год		2020 год		Изменение		Темп роста	Темп прироста
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	%	%
Бензин	2 203	2,11	2 347	2,05	144	- 0,06	106,55	6,55
Диз. Топливо	8 804	8,42	10 134	8,84	1 330	0,41	115,10	15,10
Диз. Масло	725	0,69	686	0,60	- 39	- 0,10	94,62	- 5,38
Запчасти	6 056	5,79	5 865	5,11	-191	- 0,68	96,85	- 3,15
Корма покупные	533	0,51	2 815	2,45	2 282	1,94	528,39	428,39
Корма собственного производства	72 865	69,72	78 281	68,26	5 416	- 1,46	107,43	7,43
Подстил	-	-	1	0,00	1	0,00	-	- 100,00
Прочие материалы	4 386	4,20	2 432	2,12	-1 954	- 2,08	55,45	- 44,55
Стройматериалы	5 193	4,97	6 538	5,70	1 345	0,73	125,89	25,89
Твердое топливо	3 744	3,58	5 576	4,86	1 832	1,28	148,93	48,93
Всего материальных затрат	104508	100,00	114 675	100,00	10 167	-	109,73	9,73

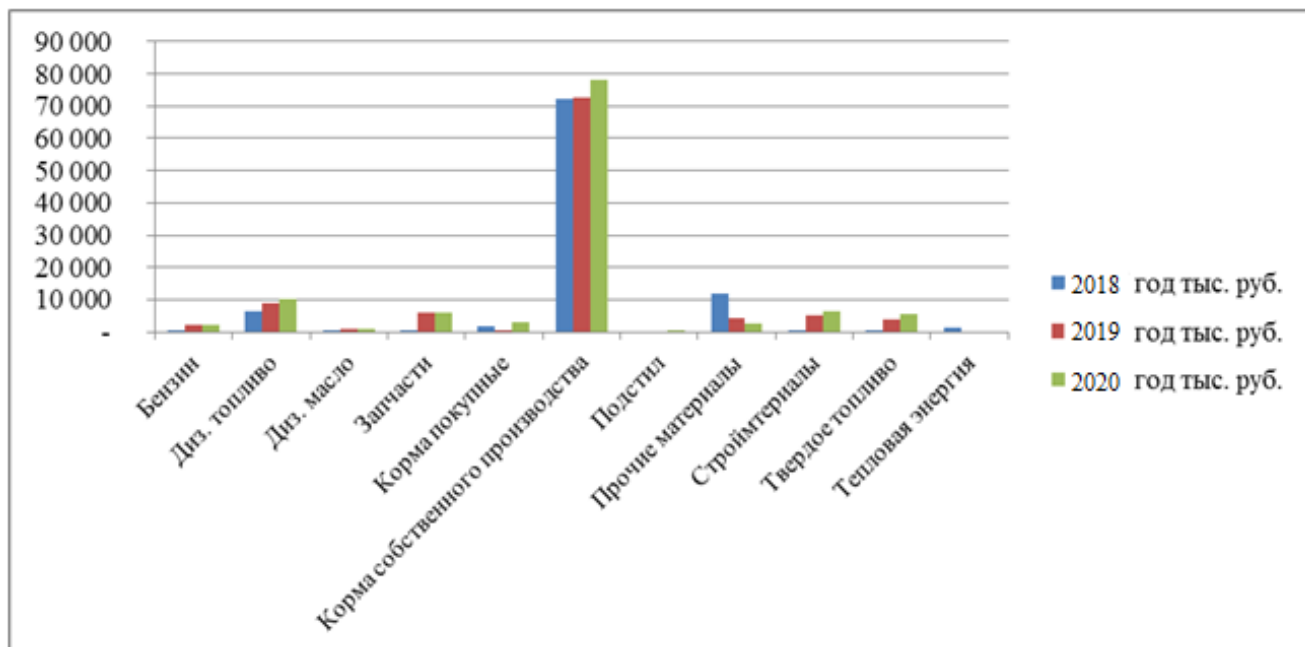


Рисунок 2 – Анализ изменений по элементу «материальные затраты» за 2018-2020 гг.

Материальные затраты занимают значительную часть расходов (рисунок 1). Это говорит о том, что производство является материалоемким. За

два года они увеличились на 19 655 тыс. руб. и заняли почти половину стоимости от затрат в целом. При этом основное увеличение произошло за счет роста цен на корма, бензин и дизельное топливо, а также общего расхода в связи с ростом поголовья коров.

На корма собственного производства приходится 68-70 % материальных затрат. Они занимают первостепенное место в производстве продуктов животноводства. За три года данный показатель увеличился на 8,22 % или 5 946 тыс. руб. Также стоит отметить динамику затрат на покупные корма. За 2018 год стоимость данных затрат резко снизилась на 66 %, а за 2019 год они значительно повысились на 428,39 % и на сегодняшний день составляют 2 815 тыс. руб.

На втором месте по удельному весу в структуре материальных затрат находятся нефтепродукты такие как дизельное топливо, затраты которого увеличивались на 35 % в 2018 году и на 15 % в 2019 году и в итоге составили 10 134 тыс. руб. а также бензин – здесь наблюдается резкий скачек затрат за 2019 год. Затраты возросли на 1 886 тыс. руб. или на 594 %. Это связано с тем, что в 2017 году предприятие пользовалось услугами сторонних организаций по транспортировке материалов, готовой продукции и т.д., а за год СПК увеличил свой автопарк. К 2018 году затраты на бензин еще незначительно возросли на 7 % или на 144 тыс. руб., что свидетельствует о росте цен.

Значительно возросли затраты на твердое топливо – с 3 тыс. руб. в 2018 году до 3 744 тыс. руб. в 2019 году и до 5 576 тыс. руб. в 2020 году.

Рост доли нефтепродуктов связан, как с увеличением их количественного потребления, так и с ростом цен в целом по региону.

За анализируемый период затраты на оплату труда с отчислениями претерпели как рост в 2017 году на 8 825 тыс. руб. или 19 %, что связано с увеличением затрат на переподготовку кадров, так и снижение затрат в 2018 году на 4 128 тыс. руб. или 7 %, что вызвано сокращением числа сотрудников за счет автоматизации ряда производственных процессов.



Увеличение амортизационных отчислений на 8 301 тыс. руб. за два года связано с принятием к учету новых основных средств – машин и оборудования.

Прочие затраты имели следующую динамику: в период 2019-2020гг. они снизились на 9 836 тыс. руб. или 33% в первую очередь это связано с тем, что предприятие приобрело свою технику, переподготовило свои кадры и перестало пользоваться сторонними организациями – услугами тракторов, услугами автотранспорта, услугами водителей. В период 2019-2020гг. прочие затраты возросли на 2 702 тыс. руб. или 14 %, что говорит об увеличении количественного потребления и ростом ремонтных работ, ветеринарных услуг, а также потребляемой электроэнергии.

Далее проведем анализ затрат на производство.

Информационная база анализа:

- сметы затрат;
- данные бухгалтерского учета;
- отчеты о финансовых результатах;
- пояснения к отчету о финансовых результатах и бухгалтерскому балансу;
- Ф № 13-АПК «Сведения о затратах на производство и реализацию продукции, работ, услуг».

Анализ начинается с изучения затрат на рубль товарной продукции (ЗРТП).

ЗРТП – это достаточно важный обобщающий показатель себестоимости продукции, который характеризует эффективность текущей деятельности предприятия.

С позиции экономического анализа характеризуется двумя особенностями:

- является универсальным и может рассчитываться в любой отрасли производства;
- достаточно наглядно показывает прямую связь между себестоимостью и прибылью.

Анализ начинается с изучения структуры затрат на рубль товарной

продукции. Данные представлены в таблицах 13, 14:

Необходимо выполнить расчеты («0» – прошлый год, «1» – отчетный год):

1) Затраты на рубль товарной продукции:

$$\text{ЗРТП} = \text{СП} / \text{ТП}, \quad (1)$$

где СП – полная себестоимость товарной продукции в тыс. руб.;

ТП – товарная продукция в действующих ценах.

Исходя из формулы (1) можно вычислить следующие показатели:

$$\text{ЗРТП}_0 = \text{СП}_0 / \text{ТП}_0, \quad (2)$$

$$\text{ЗРТП}_1 = \text{СП}_1 / \text{ТП}_1, \quad (3)$$

$$\text{ЗРТП}_{\text{УСЛ}} = \text{СП}_0 / \text{ТП}_1, \quad (4)$$

2) Влияние факторов на отклонение ЗРТП изменения объема товарной продукции и изменения полной себестоимости товарной продукции.

2.1) Влияние факторов на отклонение ЗРТП изменения объема товарной продукции:

$$\Delta \text{ЗРТП}_{\text{ТП}} = \text{ЗРТП}_{\text{УСЛ}} - \text{ЗРТП}_0, \quad (5)$$

2.2) Влияние изменения полной себестоимости товарной продукции:

$$\Delta \text{ЗРТП}_{\text{СП}} = \text{ЗРТП}_1 - \text{ЗРТП}_{\text{УСЛ}}, \quad (6)$$

Проверка:  $\Delta \text{ЗРТП} = \text{ЗРТП}_1 - \text{ЗРТП}_0 = \Delta \text{ЗРТП}_{\text{ТП}} + \Delta \text{ЗРТП}_{\text{СП}}$ .

Таблица 13 – Анализ затрат на рубль товарной продукции за 2018-2019г.

Показатель	2018 год	2019 год	Абсолютное отклонение	Темп роста, %
1. Объем товарной продукции в действующих ценах, тыс. руб.	212 466	238 703	26 237	112,35
2. Полная себестоимость товарной продукции, тыс. руб.	190 642	201 533	10 891	105,71
3. ЗРТП, руб.	0,897	0,844	-0,053	94,09
4. Влияние факторов на отклонение ЗРТП	-	-	-0,053	-
В том числе:				
изменения объема товарной продукции руб.	-	-	-0,099	-
изменения полной себестоимости товарной продукции, руб.	-	-	0,046	-

Таблица 14 – Анализ затрат на рубль товарной продукции за 2019-2020г.

Показатель	2019 год	2020год	Абсолютное отклонение	Темп роста, %
1. Объем товарной продукции в действующих ценах, тыс. руб.	238 703	243 426	4 723	101,98
2. Полная себестоимость товарной продукции, тыс. руб.	201 533	216 170	14 637	107,26
3.ЗРТП, руб.	0,844	0,888	0,044	105,18
4. Влияние факторов на отклонение ЗРТП	-	-	0,044	-
В том числе:				
изменение объема товарной продукции руб.	-	-	-0,016	-
изменение полной себестоимости товарной продукции, руб.	-	-	0,060	-

Таким образом, если рассматривать период 2018-2019 гг., то наблюдается позитивная картина – это снижение затрат на рубль товарной продукции, опережающий темп роста объема товарной продукции над полной себестоимостью. За период 2019-2020 гг. произошли изменения в худшую сторону – затраты на рубль товарной продукции увеличились, а себестоимость растет быстрее цен. Это можно объяснить тем, что в данный период увеличились затраты на покупку и обслуживание техники и оборудования, а также повышение цен на сырье и материалы.

Однако анализируя данные за 2018-2020 гг. можно сделать следующий вывод: затраты на рубль товарной продукции имеют тенденцию к снижению с 0,897 до 0,888 руб., то есть на 0,9 коп. Это является позитивным явлением, учитывая то, что за анализируемый период произошло увеличение объема товарной продукции на 30 960 руб., и увеличение себестоимости товарной продукции на 25 528 руб. Темп роста объема товарной продукции превышает темп роста полной себестоимости, что также благоприятно для предприятия. Это свидетельствует о том, что цены повышаются быстрее себестоимости продукции, то есть повышается рентабельности товарной продукции.

После анализа затрат на рубль товарной продукции проводится анализ прямых затрат. Прямые затраты – расходы, непосредственно связанные с производством продукции, работ, услуг, производственные расходы, включаемые в себестоимость продукции, в прямые издержки производства. Например – энергия, топливо, сырье и материалы, полуфабрикаты и др. Также к прямым затратам относится и зарплата производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды [30].

Для анализа необходимо выполнить следующие расчеты:

- 1) Уровень прямых затрат в себестоимости товарной продукции:

$$ПЗ_{СП} = ПЗ / СП \times 100\%, \quad (7)$$

где ПЗ – всего прямых затрат;

СП – полная себестоимость товарной продукции.

- 2) Прямые затраты в расчете на 1 руб. товарной продукции:

$$ПЗ_{СП} = ПЗ / ТП \times 100\%, \quad (8)$$

где ТП – объем товарной продукции.

Числовые значения для анализа представлены в приложениях: Ж, З, И.

Анализ представлен в таблицах 15, 16 и отображен на рисунке 3:

Таблица 15 – Анализ прямых затрат за 2018-2019 гг.

Вид прямых затрат	2018 год	2019 год	Отклонение
1. Прямые материальные затраты, тыс. руб. в т.ч.:	84 398	88 250	3 852
1.1 корма собственного производства	13 260	10 460	- 2 800
2. Прямые трудовые затраты, тыс. руб.	46 437	55 262	8 825
3. Прямые прочие затраты, тыс. руб. в т.ч.:	4 916	6 385	1 469
3.1 зоотехническое и ветеринарное обслуживание	4 677	5 968	1 291
3.2 услуги и работы, выполненные сторонними организациями	239	417	178
4. Всего прямых затрат, тыс. руб.	135 751	149 897	14 145
5. Полная себестоимость товарной продукции, тыс. руб.	190 642	201 533	10 891

### Продолжение таблицы 15

Вид прямых затрат	2018 год	219 год	Отклонение
6. Объем товарной продукции в действующих ценах, тыс. руб.	212 466	238 703	26 237
7. Уровень прямых затрат в себестоимости товарной продукции, %	71	74	3
8. Прямые затраты в расчете на 1 руб. товарной продукции, коп.	0,639	0,628	-0,011

Таблица 16 – Анализ прямых затрат за 2019-2020 гг.

Вид прямых затрат	2019 год	2020 год	Отклонение
1. Прямые материальные затраты, тыс. руб. в т.ч.:	88 250	94 315	6 065
1.1 корма собственного производства	10 460	10 354	-107
2. Прямые трудовые затраты, тыс. руб.	55 262	51 134	- 4 128
3. Прямые прочие затраты, тыс. руб. в т.ч.:	6 385	5 947	- 438
3.1 зоотехническое и ветеринарное обслуживание	5 968	5 635	-333
3.2 услуги и работы, выполненные сторонними организациями	417	312	-105
4. Всего прямых затрат, тыс. руб.	149 897	151 396	1 500
5. Полная себестоимость товарной продукции, тыс. руб.	201 533	216 170	14 637
6. Объем товарной продукции в действующих ценах, тыс. руб.	238 703	243 426	4 723
7. Уровень прямых затрат в себестоимости товарной продукции, %	74	70	-4



Рисунок 3 – Прямые затраты, тыс. руб.

Таким образом, в период с 2018 по 2020гг. прямые затраты возросли на 15 645 тыс. руб. Данное явление произошло вследствие роста прямых материальных затрат на 9 917 тыс. руб., роста прямых трудовых затрат на 4 697 тыс. руб. и роста прямых прочих затрат на 1 031 тыс. руб.

Увеличение материальных затрат вызвано повышением цен на материалы, топливо и прочие услуги (более подробно представлено на рисунке3). Увеличение материальных затрат еще связано с ростом объема производства. Увеличение трудовых затрат свидетельствует об увеличении числа сотрудников и их профессиональном переобучении. А рост прямых прочих затрат вызвано небольшим увеличением пользования услугами сторонних организаций и повышением затрат по ветеринарному обслуживанию.

Далее проводится анализ косвенных расходов. Косвенные затраты – затраты, которые в отличие от прямых не могут быть непосредственно отнесены на изготовление продукции. К таковым относятся, например, административно – управленческие расходы, затраты на повышение квалификации персонала, издержки в инфраструктуре производства, затраты в социальной сфере [30].

Для анализа необходимо выполнить те же расчеты, что в таблицах 15,16:

- 1) Уровень косвенных затрат в себестоимости товарной продукции:

$$KЗ_{СП} = KЗ / СП \times 100\%, \quad (9)$$

где  $KЗ$  – всего косвенных затрат;

$СП$  – полная себестоимость товарной продукции.

2) Косвенные затраты в расчете на 1 руб. товарной продукции:

$$KЗ_{СП} = KЗ / ТП \times 100\%, \quad (10)$$

где  $ТП$  – объем товарной продукции.

Числовые значения для анализа представлены в приложениях: Ж, З, И.

Расчеты представлены в таблицах и рисунке ниже:

Таблица 17 – Анализ косвенных расходов за 2018-2019 гг.

Вид косвенных расходов	2018 год	2019 год	Отклонение
1. Амортизация, тыс. руб.	19 387	21 791	2 404
2. Прочие расходы, тыс. руб.	24 881	13 586	- 11 295
3. Косвенные материальные затраты, тыс. руб. в т.ч.:	10 612	16 258	5 646
Бензин	99	1 888	1 789
диз. Топливо	-	2 294	2 294
диз. Масло	-	280	280
Запчасти	557	5 930	5 373
прочие материалы	8 440	513	- 7 927
Стройматериалы	9	1 609	1 600
твердое топливо	-	3 744	3 744
тепловая энергия	1 508	-	-
4. Всего косвенных расходов, тыс. руб.	54 881	51 636	- 3 245
5. Полная себестоимость товарной продукции, тыс. руб.	190 642	201 533	10 891
6. Объем товарной продукции в действующих ценах, тыс. руб.	212 466	238 703	26 237
7. Уровень косвенных расходов в себестоимости товарной продукции, %	29	26	-3
8. Косвенные расходы в расчете на 1 руб. товарной продукции, коп.	0,258	0,216	-0,042

Таблица 18 – Анализ косвенных расходов за 2019-2020 гг.

Вид косвенных расходов	2019 год	2020 год	Отклонение
1. Амортизация, тыс. руб.	21 791	27 688	5 897
2. Прочие расходы, тыс. руб.	13 586	16 726	3 140
3. Косвенные материальные затраты, тыс. руб. в т.ч.:	16 258	20 672	4 414
Бензин	1 888	1 967	79
диз. Топливо	2 294	3 154	861
диз. Масло	280	368	87
Запчасти	5 930	5 865	- 66
прочие материалы	513	610	97
Стройматериалы	1 609	3 133	1 524
твердое топливо	3 744	5 576	1 832
тепловая энергия	-	-	-
4. Всего косвенных расходов, тыс. руб.	51 636	65 087	13 451
5. Полная себестоимость товарной продукции, тыс. руб.	201 533	216 170	14 637
6. Объем товарной продукции в действующих ценах, тыс. руб.	238 703	243 426	4 723
7. Уровень косвенных расходов в себестоимости товарной продукции, %	26	30	4
8. Косвенные расходы в расчете на 1 руб. товарной продукции, коп.	0,216	0,267	0,051

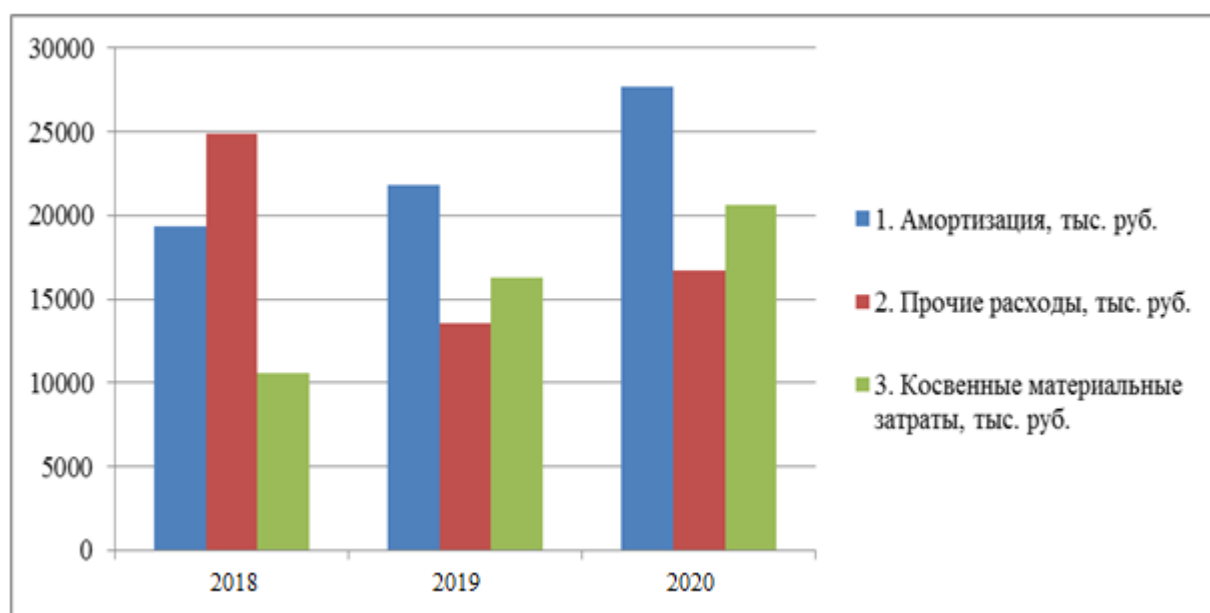


Рисунок 4 – Косвенные расходы, тыс. руб.



Таким образом, в период с 2018 по 2020 гг. увеличились амортизационные расходы на 8 301 тыс. руб. из-за введения в эксплуатацию новых основных средств (машин, оборудования). Увеличились и косвенные материальные затраты на 10 060 тыс. руб. Это связано с приобретением основных средств, тем самым появились затраты на его обслуживание - топливо, запчасти, стоимость которых в течение анализируемого периода еще и повышалась. Прочие косвенные расходы, наоборот, сократились на 8 155 тыс. руб., однако в период 2019-2020 гг. они имеют тенденцию к повышению. Данный факт свидетельствует об оптимизации расходов и, как результат, увеличение рентабельности.

В целом влияние данных факторов привело к общему увеличению косвенных расходов на 10 206 тыс. руб. Их доля также незначительно увеличилась на 1 % и составляет 26,7 коп. в расчете на 1 руб. товарной продукции (рисунок 5).

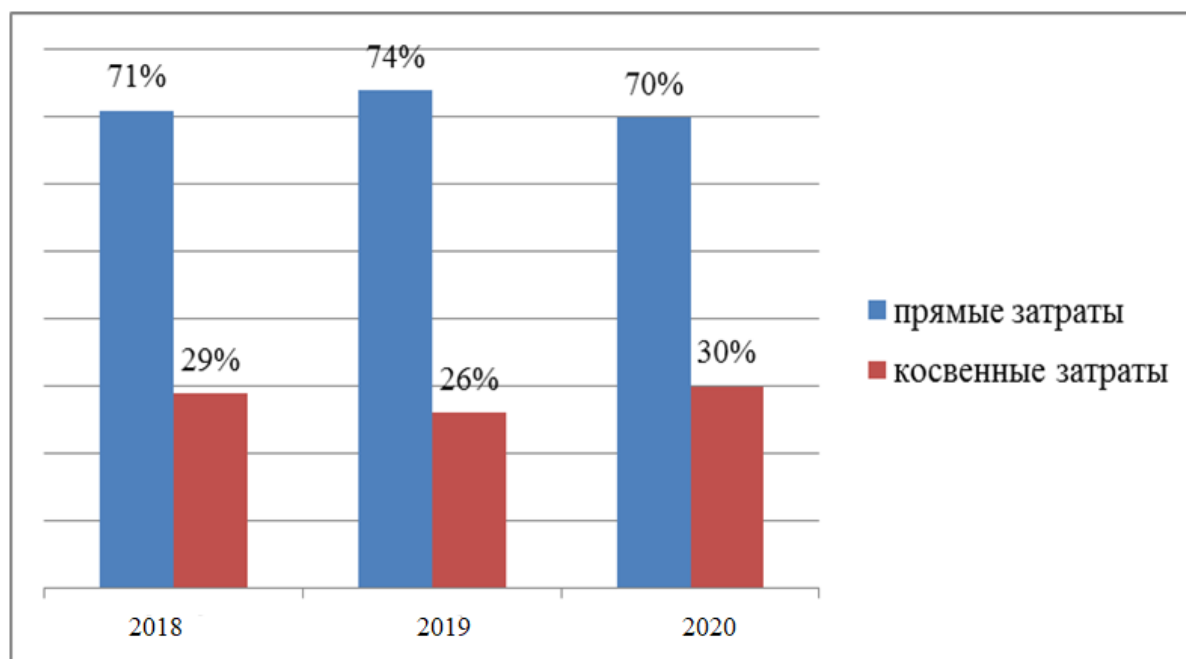


Рисунок 5 – Доля прямых и косвенных затрат, %

Несмотря на некоторый рост прямых затрат (рисунок 3), их доля в себестоимости товарной продукции снизилась с 71 % до 70 % и стала составлять 62,2 коп. в расчете на 1 рубль товарной продукции (табл. 14, 15). Снижение доли прямых затрат в себестоимости продукции является негативным фактором, но

следует учесть рост амортизации и косвенных материальных расходов (рисунок 4).

По объему производства молочной продукции СПК «Птицесовхоз Скатинский» входит в десятку родственных предприятий области. Реализация продукции СПК «Птицесовхоз Скатинский» осуществляется во многих городах Свердловской и Тюменской областях, а также городах Москва, Казань, Самара, Пермь. Доходы от производства и продажи молока и молочной продукции составляют около 47,5 % в общих доходах завода.

Что касается доходности компании, то ее показатели в 2020 г. оказались выше уровня 2018-2019 гг. Так, затраты на 1 руб. выручки в 2020 г. (95,8 коп. затрат на 1 руб. выручки) были ниже уровня 2019 г. (99,6 коп. затрат на 1 руб. выручки), и ниже уровня 2018 г. (96,4 коп. затрат на 1 руб. выручки), указывая на то, что доходность молочной деятельности СПК «Птицесовхоз Скатинский» в 2020 г. была максимальной (4,17 %), в то время как рентабельность в 2019 г. составляла 0,4 %, а в 2017 г. – 3,61 % (рисунок 6).

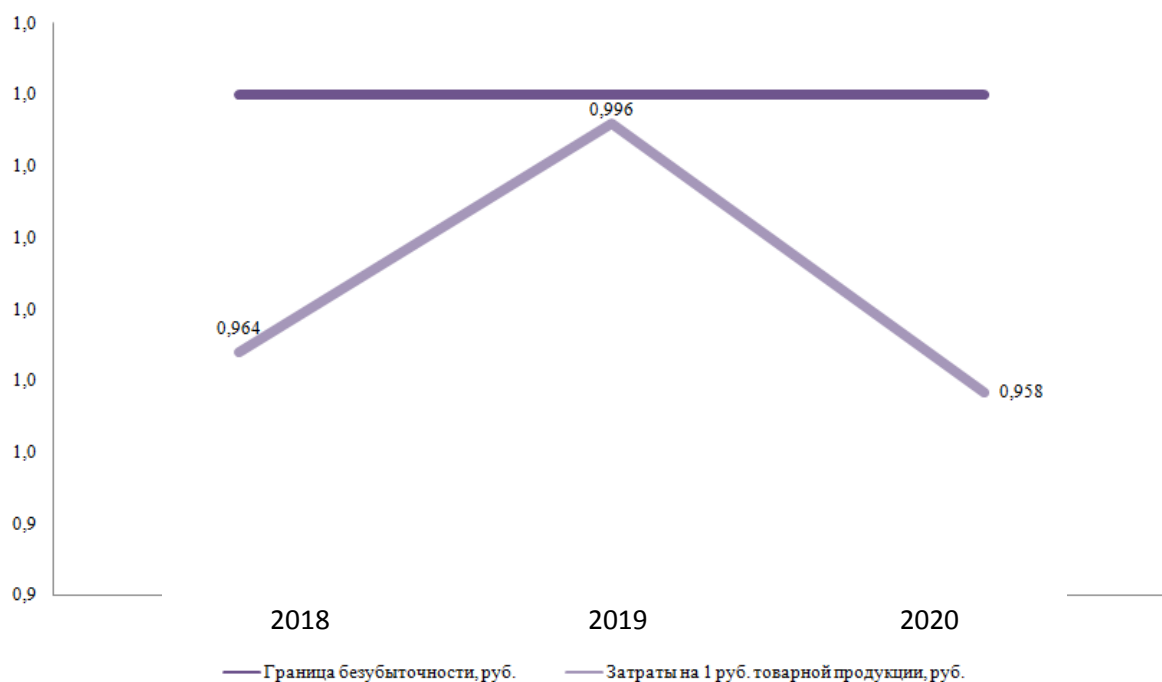


Рисунок 6 – Динамика затрат СПК «Птицесовхоз Скатинский» на 1 руб. выручки за 2018-2020 гг., руб.

Анализ эффективности использования трудовых ресурсов показал, что максимальная среднемесячная заработная плата на одного работника приходилась на 2018 год и составляла 31363,70 руб. В 2019 г. данный показатель

снизился на 0,01 %, а в 2020 г. еще на 0,47 %, это было связано как с сокращением стоимостного объема произведенной продукции, выполненных работ и услуг, так и с сокращением фонда заработной платы (в 2019 г. на 23,65 %, а в 2020 г. – еще на 16,13 %), при одновременном сокращении численности персонала (с 258 чел. в 2018 г. до 197 чел. в 2019 г. (на 23,64 %) и до 166 чел. в 2020 г. (на 15,74 %)).

Небольшое снижение заработной платы наблюдается на фоне увеличения показателя выработки на одного работника, который к концу 2020 г. составил 3402,53 тыс. руб. на среднесписочного работника. Это говорит о том, что темп роста производительности труда превышал темп роста среднегодовой заработной платы, что свидетельствует о рациональном соотношении количества рабочих и их заработной платы за выполненные работы, в связи с чем, в 2018 и 2019 гг. наблюдалась экономия заработной платы.

В 2019-2020 гг. на предприятии наблюдалось сокращение удельного веса расходов на оплату труда в полной себестоимости продукции, работ и услуг СПК «Птицесовхоз Скатинский» (с 14,93 в 2018 г. до 11,49 % в 2020 г.) при одновременном росте эффективности расходов по оплате труда, а именно, увеличение чистой прибыли с 0,06 руб. в 2018 г. до 0,09 руб. на 1 рубль заработной платы в 2020 г.

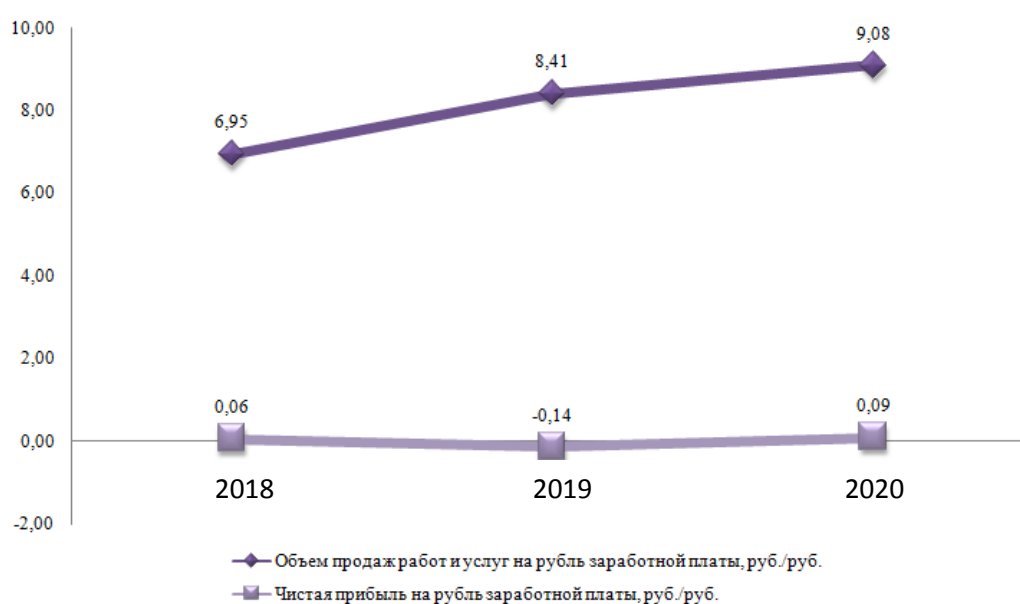


Рисунок 7 – Динамика эффективности расходов по оплате труда СПК «Птицесовхоз Скатинский» за 2018-2020 гг.

В 2019 г. на рубль заработной платы пришлось 14 коп. чистого убытка (рисунок 7).

Что касается эффективности использования основных средств, то в целом за период она снизилась. Так, в 2019 г. фондоотдача основных средств сократилась с 6,85 руб. выручки на 1 руб. среднегодовой стоимости основных средств до 5,82 руб. (- 15,06 %). Фондоемкость соответственно, как показатель обратный фондоотдаче, возросла. Произошло это в результате того, что размер среднегодовой стоимости основных средств в 2019 г. вырос на 8,79 %, в то время как размер выручки сократился на 7,60 %. Таким образом, в 2019 г. основные средства стали использоваться с меньшей эффективностью, чем в 2018 г.

В 2020 г. фондоотдача основных средств увеличилась до 6,67 руб. (+ 14,57 %). Что указывает на то, что в 2020 г. основные средства стали более эффективней, чем в 2019 г., но все еще менее эффективно, чем в 2018 г. (рисунок 9). Рост фондоотдачи в 2020 г. произошел в результате более высокого темпа сокращения среднегодовой стоимости основных средств (- 20,93 %) по сравнению с темпом сокращения выручки (- 9,41 %).

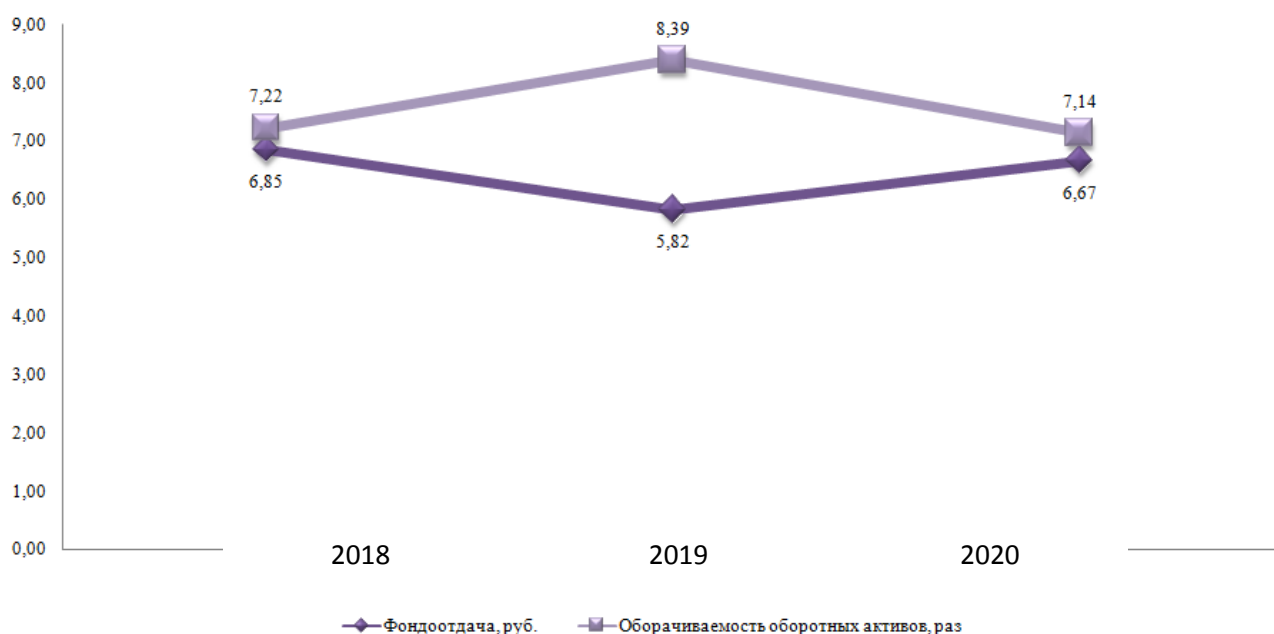


Рисунок 8 – Динамика показателей фондоотдачи основных средств и оборачиваемости оборотных активов СПК «Птицесовхоз Скатинский» за 2018-2020 гг.

Оборачиваемость оборотных активов в целом за период замедлилась и в

2020 г. составила 7,1 оборота за год, при периоде оборачиваемости в 50,5 дня (+ 0,6 дня к уровню 2018 г. и + 17,5 дня к уровню 2019 г.).

В целях оптимизации деятельности предприятия можно рекомендовать снизить полную себестоимость товарной продукции за счет повышения уровня производственного потенциала путем реконструкции зданий, внедрения новых технологий и более рационального использования машин и оборудования.

Рассчитаем экономический эффект от внедрения одного из предложенных мероприятий, а именно – повышения уровня производственного потенциала. В данном случае предлагается внедрить новый доильный аппарат непрерывного доения. Экономический эффект от использования доильных аппаратов непрерывного доения обеспечивается двумя факторами:

- отсутствием потерь молока и соответственным снижением его себестоимости;
- снижением затрат на лечение субклинического мастита.

Внедряться будет доильная установка АДМ-8 со стеклянным молокопроводом на 200 голов.

В предлагаемом варианте – проектируемые числовые значения. В базовом варианте брались числовые значения предприятия за 2020 год представленные в ПРИЛОЖЕНИИ Е.

Цена серийной установки АДМ-8 составляет 580 000 руб. Доильную установку необходимо оснастить доильными аппаратами (ШРИБ) стоимостью 4 100 руб., соответственно комплект из 16 аппаратов будет стоить 65 600 руб. В итоге, цена установки будет составлять 645 600 руб.

Проектная разработка отличается от базовой конструкцией доильных аппаратов. Предлагаемые доильные аппараты в отличие от серийных имеют новую конструкцию доильного стакана, позволяющую разделить межстенную камеру на две части с воздушным патрубком в каждой, которая дает возможность непрерывного отсоса молока. Стоимость предлагаемого доильного аппарата (АНД) – 15 000 руб. Поскольку на доильную установку потребуется комплект доильных аппаратов из 16 штук, то ее стоимость составит 820 000 рублей.

Исходные данные для расчета приведены в таблице 19.

Таблица 19 – Исходные данные для расчета

Показатели	Варианты	
	Базовый АДМ-8 с ШРИБ	Проект АДМ-8 с АНД
Поголовье коров, гол.	200	200
из них болело маститом в год, гол.	8	-
Количество дней доения по технологии	300	300
Среднесуточный удой, ц.	374,5	404,2
Среднегодовой удой, ц.	112 347	121 250
Себестоимость 1ц. проданного молока, руб/ц.	1 924	-
Цена реализации населению, руб/ц.	2167	-
Уровень товарности, %.	95	95
Косвенные расходы в % от основных затрат	30	30
<b>Машины и оборудование</b>		
Количество доильных установок, шт.	12	12
Количество доильных аппаратов, шт.	16	16
Мощность электродвигателей, кВт.	10	10
Длительность 1 дойки, ч.	2	2
Стоимость одной доильной установки, руб.	645 600	820 000
Срок службы, лет	5	5
Норма амортизации, %.	20	20
<b>Обслуживающий персонал, затраты и оплата труда</b>		
Численность работников, чел.		
оператор машинного доения	4	4
Ветврач	1	1
Оплата труда с отчислениями, руб./чел.-ч.		
оператор машинного доения	85	85
Ветврач	90	90
Время работы в течение 1 дойки, ч.		
оператор машинного доения	2	2
<b>Дополнительная информация</b>		
Учетная ставка банка, %.	20	20
Стоимость электроэнергии, руб./кВт - час.	4,9	4,9

В следующей таблице 20 выполнен расчет размера капитальных вложений, необходимых для реализации проекта.

Таким образом, для реализации проекта необходимо 2 093 тыс. руб. капитальных вложений.

Таблица 20 – Размер капитальных вложений

Показатели	Варианты	
	Базовый АДМ-8 с ШРИБ	Проект АДМ-8 с АНД
Стоимость основных средств, руб.:		
доильные агрегаты	7 747 200	9 840 000
реконструкция зданий, сооружений	-	-
Итого основных средств, руб.	7 747 200	9 840 000
Капитальные вложения, руб.	-	2 092 800

Оценка экономии затрат живого труда приведена в таблице 21.

Таблица 21 – Расчет экономии затрат труда и фонда оплаты труда

Показатели	Варианты	
	Базовый АДМ-8 с ШРИБ	Проект АДМ-8 с АНД
Количество операторов машинного доения, ч.	4	4
Затраты труда оператором на процесс доения за год, чел. - ч.	4800	4800
Валовой надой молока, ц	112347	121250
Затраты труда на 1 ц. молока, чел. - ч.	0,043	0,0396
Экономия затрат труда в расчете на 1 ц., чел. - ч.		0,003
Экономия затрат труда за год, чел. - ч.		380
Годовой фонд оплаты труда работников с отчислениями, руб.	51 134 070	51 134 070
Оплата труда в расчете на 1 ц. молока, руб.	455,1	421,7
Экономия оплаты труда в расчете на 1 ц. молока, руб.		33,4
Годовая экономия фонда оплаты труда, руб.		4 052 147,6

За счет увеличения надоя молока экономия затрат труда на 1 ц молока составит 0,003 чел.-ч., а годовая экономия фонда оплаты труда составит 4 052 тыс. руб. в год.

По проекту наблюдается увеличение эксплуатационных издержек на сумму 1 079 тыс. руб. Также следует заметить, что по проекту планируется снижение прочих издержек за счет сокращения затрат на лечение мастита.

Предложенная проектная разработка затрагивает несколько элементов затрат по технологическому циклу работ (таблица 22).

Таблица 22 – Эксплуатационные издержки по комплексу оборудования (руб.)

Показатели	Варианты	
	Базовый АДМ-8 с ШРИБ	Проект АДМ-8 с АНД
Оплата труда с отчислениями	51 134 070	51 134 070
Амортизация основных средств	27 687 930,70	31 224 647
Прочие в т.ч.	22 674 123	20 216 176
Затраты на лечение мастита	2 457 947	-
Всего затрат на процессы доения и лечения мастита	216 155 628	217 234 397
Дополнительные эксплуатационные издержки	-	-1 078 769

В таблице 23 выполнен расчет себестоимости молока, а также проведена оценка годового инвестиционного эффекта от реализации проекта мероприятий.

Таблица 23 – Себестоимость продукции и инвестиционный эффект за год

Показатели	Варианты	
	Базовый АДМ-8 с ШРИБ	Проект АДМ-8 с АНД
Валовый надой молока, ц.	112 347	121 250
Всего затраты, руб.	216 155 628	217 234 397
Себестоимость 1 ц. молока, руб./ц.	1924	1792
Цена продукции на реализацию, руб./ц.	2167	2167
Стоимость реализованной продукции, руб.	243 426 564	262 717036
Недополученная прибыль от потерь молока из-за мастита, руб.	840 796	-
Прибыль, руб.	26 430 140	45 482 639
Налог на прибыль, руб.	5 286 028	9 096 528
Чистая прибыль, руб.	21 144 112	36 386 111
Инвестиционный эффект за год, руб.	-	15 241 999

По расчетам себестоимость молока в целом незначительно снизилась (с 1 924 до 1 792 руб./ц). Инвестиционный эффект за год составит 15 242 тыс. руб.

Показатели экономической эффективности использования доильного аппарата непрерывного доения будут рассчитаны для ставки банковского процента (20 %) в таблице 24.

Определим экономический эффект за срок полезного использования проекта по формуле:

$$K_T = P_n \times \frac{(1+NS)^T - 1}{NS}, \quad (11)$$



где  $P_n$  – экономический эффект за один год службы, руб.;

$T$  – срок реализации проекта, лет;

$NS$  – коэффициент, отражающий учетную годовую ставку процента по кредитам в банке.

Среднегодовой коэффициент эффективности капиталовложений определяем по формуле:

$$E_T = \sqrt[T]{\frac{K_T}{K_0}} \quad (12)$$

Определяем срок окупаемости капитальных вложений по формуле:

$$T_{ок} = \frac{-\ln\left(1 - \frac{K_0 \times NS}{P_n}\right)}{\ln(1 + 0,20)} \quad (13)$$

Таблица 24 – Показатели экономической эффективности использования доильного аппарата непрерывного доения

Показатели	Варианты	
	Базовый АДМ-8 с ШРИБ	Проект АДМ-8 с АНД
Период реализации проекта, лет	-	5
Инвестиционные вложения, тыс. руб.:	-	3 172
в т.ч. Капитальные вложения	-	2 093
Поголовье скота, гол.	200	200
Продуктивность, ц./гол.	48,5	48,5
Трудоемкость доения на 1 ц. молока, чел.-ч/ц.	0,043	0,0396
Себестоимость молока, руб./ц.	1924	1792
Инвестиционный эффект за год, тыс. руб.	-	15 242
Эффект за весь срок эксплуатации, тыс. руб.	-	113 425
Коэффициент эффективности вложений	-	0,81
Срок окупаемости, год	-	0,23

Предложенная усовершенствованная технология доения коров с применением доильных аппаратов непрерывного доения обеспечивает лучшую полноту выдаивания и снижение заболеваемости маститом. Результаты оценки экономической эффективности показывают, что применение усовершенствованной технологии доения коров, с использованием доильных аппаратов непрерывного доения, позволяет получить годовой экономический

эффект в размере 15 242 руб. из расчета на 200 коров. Срок окупаемости составляет 0,23 года, он не превысит срока окупаемости проекта ( $T_{ок} = 0,23$ ) < ( $T = 5$ ). Помимо этого, снижается себестоимость на 132 руб./ц. и уменьшается трудоемкость доения на 0,003 чел.-ч./ц.

В целом предложенные рекомендации позволят существенно повысить эффективность учетных операций и процесса передачи отчетных данных по внутрипроизводственному документообороту. Кроме того, будет возможность оптимизации процесса ценообразования молочной продукции при планировании будущих объемов производства и реализации готовой продукции с учетом совершенствования калькуляционных процессов.

Таким образом, в данной главе был проведен анализ внутренних и внешних факторов отрасли, даны характеристики структуры затрат, которые влияют на ценообразование и конкурентоспособность продукции. Прослежена динамика затрат на примере исследуемого предприятия и предложены определенные рекомендации с расчетом экономического эффекта от их внедрения.

Выявленные особенности применяемых в животноводстве методов учета затрат и калькулирования требуют совершенствования учетно-аналитического инструментария, что более подробно будет раскрыто в 3 главе данной магистерской диссертации.

### **3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ В МОЛОЧНОМ ЖИВТНОВОДСТВЕ**

#### **3.1 Повышение эффективности управления себестоимостью продукции за счет системы производственного контроля и бюджетирования**

Существующий отечественный опыт организации и подходы к осуществлению контроля производственной деятельности в основном ориентированы на организацию проверок производственных показателей, финансовых результатов и состояния имущества, то есть, направлены на получение информации, обеспечивающей потребности внешних пользователей. Учитывая высокую практическую потребность управленческого учета в информации, извлекаемой в системе бухгалтерского учета и контроля, назрела острая необходимость разработки вопросов теории и практики организации отлаженной системы контроля и ее взаимодействия с системой внутреннего и внешнего регулирования и управления [24, с. 15].

В системе организации внутрипроизводственного контроля важное место занимают такие факторы, как цель осуществления контроля, его информационная база, предмет, субъект и объект контроля, формы организации, методы и приемы осуществления, содержание процедур, характер принимаемых по результатам контроля управленческих решений, контроль исполнения и контроль последствий.

Предметом управленческого контроля, по нашему мнению, является вся производственная и хозяйственная деятельность. При этом его объектами выступают имущество и обязательства, связанные с производством продукции молочного животноводства.

Хорошо отлаженная система управленческого контроля позволит своевременно разрешать возникшие проблемы, координировать изменения, определять стратегию будущей деятельности как в области ресурсов, так и в области финансов. Подобный подход предполагает использование различных видов контроля [123, с. 114]: текущего, предварительного, последующего (Приложение К).

Предварительный контроль обеспечивает прогноз целей, задач, планов, бюджетов. Текущий контроль основан на постоянном соизмерении внутренних и внешних возможностей деятельности. Последующий контроль в системе управленческого учета нацелен на ближайшее будущее, на перспективу. Он, скорее, является опережающим, позволяющим оперативно выявлять, прогнозировать и вовремя воздействовать как на отдельные хозяйственные операции, так и на процессы.

Контроль должен осуществляться непрерывно, систематически, отличаться глубиной и точностью производственной информации, обеспечивающей принятие обоснованных управленческих решений.

Результаты управленческого контроля могут быть оформлены в виде служебных записок, рапортов, актов, с обязательной оценкой и группировкой фиксируемых отклонений по причинам, виновникам, центрам ответственности.

В качестве «центров ответственности» в молочном скотоводстве на изучаемых нами предприятиях выступают отделения «молочно-товарных ферм» и их бригады.

Для каждой бригады осуществляется процесс бюджетирования, организация бухгалтерского управленческого учета, контроль затрат и результатов, а также формирование итоговой информации для принятия оперативных управленческих решений управляющим отделением.

Процесс бюджетирования (финансового планирования) необходимо проводить для выявления недостатков производственного процесса, эффективного осуществления контроля, повышения эффективности использования ресурсного потенциала, корректировки планов организации в

целом и ее структурных подразделений, решения оперативных задач по производству и текущему ценообразованию и для улучшения финансового состояния предприятия.

Составление бюджетов (планов) для каждой бригады молочно-товарной фермы целесообразно осуществлять на текущий месяц. В условиях рынка первым показателем, с которого необходимо начинать любое планирование, является прогноз продаж, поэтому и процедуру бюджетирования начнем с составления «бюджета продаж». Для этого необходимо определить прогноз выручки от реализации молока или объем реализованной продукции в стоимостном выражении. Данный показатель может быть рассчитан двумя способами: по контрактам (заказам, поставкам, партиям товаров) или по продуктам (по видам изделий, услуг), воспользуемся вторым вариантом. С этой целью предлагается пример составления бюджета продаж по молоку.

Возможный объем продаж зависит от фактических показателей прошлых лет, планируемого поголовья и выхода продукции на 1 голову, то есть от возможностей и стремлений организации расширить свое производство. В некоторых организациях планирование происходит иначе: сразу определяется конкретный объем продаж, и все ресурсы нещадно эксплуатируются для достижения этой цели. Мы ориентируемся в первую очередь на потенциал предприятия и его перспективу на будущее, а уже после предлагаем оптимальный объем продаж, способный улучшить финансовое состояние отрасли.

Следующим этапом в процедуре планирования является разработка производственного бюджета, в состав которого обычно включают бюджет производства, бюджет прямых затрат на производство молока, бюджет общепроизводственных расходов.

Назначение бюджета производства - определить производственную программу предприятия для бригады 2 молочно-товарной фермы с целью достижения запланированного уровня выручки от продажи продукции.

В бюджете прямых затрат на производство молока объединяются бюджеты прямых затрат на материалы, энергоресурсы, оплату труда в одну форму. Это делается для того, чтобы подобная информация была более наглядной. Кроме того, данная форма позволит сразу подсчитать общие итоги по прямым затратам на производство молока по каждой бригаде.

Назначение бюджета общепроизводственных расходов – определить часть условно-постоянных издержек, необходимых для производства запланированного количества продукции. При разработке бюджета следует учитывать, что данные затраты не зависят непосредственно от изменения объемов производства или продаж. Факторами, оказывающими на них влияние, могут быть: производственная целесообразность, размер производственных площадей, нормативные акты (затраты на охрану труда), состояние обслуживаемых помещений.

Условиями бюджета принято, что все запланированные общепроизводственные затраты распределяются равномерно в течение года по всей отрасли животноводства, и относятся на производство молока в каждой бригаде пропорционально сумме ежемесячных прямых затрат за минусом стоимости кормов. Данное планирование осуществляется для всех центров ответственности (бригад молочно-товарной фермы).

После того как составлены все бюджеты, входящие в состав производственного бюджета, можно калькулировать производственную себестоимость. Управленческие затраты не будем включать в себестоимость, а отнесем их в конце отчетного периода на уменьшение выручки от продажи всей сельскохозяйственной продукции колхоза, что является признаком использования системы «директ-костинг». После этого можно приступить к составлению бюджета коммерческих расходов, его назначение - как можно точнее определить затраты на мероприятия по продвижению продукта на рынки.

Далее необходимо разработать бюджет прибыли, который отразит структуру и величину доходов и расходов по выделенным нами центрам ответственности и планируемый к получению финансового результата в

предстоящем бюджетном периоде. Доходная часть данного бюджета формируется на основании содержащейся в плане продаж информации о размере выручки от продажи; расходная – на основании бюджета производственной себестоимости и плана коммерческих затрат.

После этого перед каждым центром ответственности ставится основная цель - достижение запланированного финансового результата.

Существование на предприятии системы бюджетирования призвано прежде всего обеспечить реализацию предварительного и текущего контроля. В основу контроля исполнения бюджетов, по нашему мнению, заложено несколько принципов:

- сочетание текущего и последующего контроля;
- обеспечения контроля исполнения планов по предприятию в целом и по отдельным центрам финансовой отчетности;
- определение причин и виновников отклонений от исполнения плана;
- сочетание персональной и коллективной ответственности за исполнение планов;
- рациональное закрепление контрольных показателей за ответственными лицами;
- рациональный формат отчетов об исполнении планов.

Для правильной организации учета производственных затрат, как системы управления себестоимостью на предприятии, необходимо определить следующие основные моменты:

- принципы построения системы бухгалтерского учета производственных затрат;
- основные направления его организации;
- базовые процедуры и регламент.

Процедуры и регламент бухгалтерского учета производственных затрат должны регулировать отношения по поводу информационного отражения осуществленных, текущих и планируемых хозяйственных операций, возникающих:

- внутри центра ответственности;
- между центрами ответственности;
- между центром ответственности и организацией;
- между центрами ответственности и внешними контрагентами.

Формирование управленческой бухгалтерии позволит осуществлять сбор, обработку и анализ фактических данных о произошедших хозяйственных событиях. Можно выделить основные задачи:

- расчет плановых показателей;
- сбор и обработка первичной информации (обработанные данные можно анализировать с целью определения эффективности работы центров ответственности);
- контроль выполнения плановых показателей (выявление отклонений фактических показателей от плановых, определение причин их возникновения);
- формирование необходимых видов внутренней отчетности (отчеты с плановыми показателями, оперативные сводки, отчеты, содержащие фактические данные и результаты анализа деятельности предприятия за отчетный период).

Для выполнения задач бухгалтерского учета производственных затрат необходимо выделить три уровня учета:

- оперативный уровень – сбор и обработка информации с целью отражения реализации принятых ранее управленческих решений;
- тактический уровень – сбор и обработка информации о процессах, проистекающих в центрах ответственности или хозяйстве в целом, с целью рационального распределения ресурсов;
- стратегический уровень – сбор и обработка информации о тенденциях, имеющих место в организации в целом и внешней среде для определения целей и направлений развития.

Словосочетание и должность «управленческий бухгалтер» пока не типично для нашей страны по ряду известных причин. Не секрет, что основная масса бухгалтеров, которые трудятся сейчас на сельскохозяйственных



предприятиях, ориентированы прежде всего, на подготовку отчетности. И важно даже не то, что это закреплено их должностными обязанностями, а то, что по-другому они не могут мыслить. Им очень сложно перестроить свое сознание и работать по-новому, т. е. руководствоваться в своей работе в первую очередь внутренними нуждами предприятия, проявлять творческий подход к делу, адаптируя существующие методы и наработки к специфическим потребностям предприятия. Также следует заметить, что бухгалтеры очень загружены рутинной работой, особенно во время наступления сроков сдачи бухгалтерской отчетности. Поэтому бухгалтеры вряд ли смогут должное внимание уделять организации и ведению учета производственных затрат.

Как показывает опыт, директора и руководители предприятий зачастую либо не используют бухгалтерскую информацию вообще, либо используют ее весьма ограниченно.

По нашему мнению, при формировании управленческой бухгалтерии следует дифференцировать предприятия на малые, средние и крупные товаропроизводители.

Проведем комбинированную группировку на основании деления предприятий по объему деятельности – поголовью дойного стада и продуктивности скота. Выделим типические группы по намеченным признакам, построив и проанализировав ранжированный и интервальный ряды по первому группировочному признаку (поголовью дойного стада), определим число групп и величину интервала; затем внутри каждой группы по поголовью дойного стада построим ранжированный и интервальный ряды по второму признаку (валовой надой молока за сутки) и также установим число групп и интервал.

Для каждой группы предлагается свой вариант организации управленческой бухгалтерии. Исходя из данной группировки управленческая бухгалтерия необходима средним и крупным товаропроизводителям.

При эффективном выполнении возложенных на нее функций и задач, управленческая бухгалтерия будет выступать в качестве системы управления себестоимостью продукции молочного животноводства.

Одним из вариантов решения кадрового вопроса в деле организации управленческой бухгалтерии может стать привлечение готовых специалистов извне. Преимущества такого подхода – не нужно думать о переподготовке этих специалистов, специалисты извне, как правило, обладают свежим взглядом на вещи. Это позволит им, оценив истинное положение дел на предприятии, внести предложения по улучшению его состояния.

К недостаткам такого подхода относится высокая зарплата готовых специалистов. Кроме того, специалисты, привлеченные извне, не знают всех тонкостей внутренней организации сельскохозяйственного предприятия и им придется потратить какое-то время на ее изучение. Вследствие этого, данным вариантом воспользуются только крупные товаропроизводители.

Для целей управленческой бухгалтерии средних товаропроизводителей, на эту должность рекомендуем переквалифицировать уже имеющихся на предприятии специалистов. Наиболее подходящими для роли управленческого бухгалтера представляются сотрудники планово-экономических отделов. Причины подобного решения могут быть следующими:

- эти специалисты знают предприятия изнутри, знакомы с его специфическими проблемами и нуждами, обладают опытом работы в сложившемся коллективе;
- сотрудники этих отделов, как правило, обладают некоторыми знаниями в области бухгалтерии;
- в своей текущей работе они уже отчасти выполняют функции, сходные с ведением бухгалтерского учета производственных затрат (расчет плановой себестоимости, подготовка аналитических прогнозов и др.)

Все изменения в функциях и распределении обязанностей рекомендуется закрепить как в должностных инструкциях, так и в положениях об отделах. Это позволит избежать возможного недопонимания, нечеткости и «размытости» обязанностей.

Нами предлагается должностная инструкция бухгалтера управленческой бухгалтерии, утверждаемая руководителем организации (Приложение И).

По нашему мнению, на управленческую бухгалтерию можно возложить следующие функции:

- разработка учетной политики предприятия для целей управленческого учета;
- разработка системы бухгалтерских поправочных записей для перехода от финансового к управленческому учету;
- выбор форм и методов организации управленческого учета;
- своевременное предоставление руководству предприятия необходимой для принятия управленческих решений информации в форме внутренней отчетности определенного формата с заранее известной периодичностью, другая часть информации должна предоставляться по запросу руководителей в соответствии со спецификой ситуации;
- подготовка бюджетов для каждого центра ответственности (бюджет продаж; производственный бюджет, состоящий из бюджета производства, бюджета прямых затрат на материалы, бюджета прямых затрат труда, бюджета общепроизводственных расходов; бюджет коммерческих расходов; бюджет прибыли);
- анализ отклонений фактических затрат от плановых, разработка мер, направленных на минимизацию отклонений;
- расчет нормативной цены и нормативной себестоимости продукции молочного животноводства, а также расчет и анализ положительных и отрицательных отклонений фактической себестоимости от нормативной по видам отклонений и центрам ответственности;
- расчет и анализ показателей эффективности работы предприятия в целом и по внешним сегментам продуктового рынка.

Обязанности, закрепляемые за управленческой бухгалтерией, весьма широки, поэтому выше приведен лишь примерный перечень функций управленческой бухгалтерии. Естественно, что функции управленческой бухгалтерии будут варьироваться для средних и крупных товаропроизводителей.

Цели предприятия должны определять формы и методы, применяемые в области управленческого учета. В противном случае затраты на организацию и ведение управленческого учета могут не оправдаться.

Следует отметить, что ключевой проблемой организации управленческой бухгалтерии является взаимодействие применяемых элементов управленческого учета с финансовым учетом. Современные тенденции развития бухгалтерского учета показывают, что по содержанию финансовый учет решает задачи формирования общей картины финансового положения предприятия, исчисления конечных результатов его деятельности. Счета финансового учета служат для обобщения информации о наличии и движении материальных ценностей, финансовых вложений, денежных средств, финансовых результатов.

Используемые нами элементы управленческого учета ориентированы на формирование информационно-аналитической базы управления производственной деятельностью, калькулирование себестоимости продукции и управлению издержками производства. Счета управленческого учета должны быть предназначены для обобщения информации о процессах формирования издержек производства и обращения, стоимости готовой продукции, процессах ее реализации.

Выбор сельскохозяйственным предприятием варианта взаимодействия учетных систем зависит от масштаба предприятия, его потребности в управленческой информации.

Существуют следующие варианты организации взаимодействия финансового и управленческого учета [103, с.251]. Первый вариант учетной технологии предполагает, что счета управленческого и финансового учета, отражающие затраты на производство, ведутся в единой системе бухгалтерского учета без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета. При этом обеспечивается прямая корреспонденция счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами финансового учета. Вариант организации взаимодействия управленческого и финансового учета на едином плане счетов представляет собой интегрированную систему учета на предприятии. В данном

случае системность учета предполагает единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, формирование единой учетной политики финансового и управленческого учета. Данный вариант будет использоваться средними товаропроизводителями.

Второй вариант построения системы управленческого учета называют автономным, когда финансовый и управленческий учет выделяются как самостоятельные и каждый представляет собой замкнутую подсистему, при этом в каждой учетной подсистеме используются парные контрольные счета одного и того же наименования, т.е. зеркальные счета, или счета-экраны, через которые осуществляется их взаимосвязь. Данный вариант рекомендуем для крупных товаропроизводителей. Автономная система предполагает использование счетов бухгалтерского управленческого учета (20-29) и финансового учета (30-39) [57, с.517]. В этом случае счета управленческого учета позволяют проследить движение материально - производственных запасов в процессе их заготовления, хранения, потребления в ходе производства и выбытия в результате продажи продукции. Для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов продукции, их конкурентоспособности на счетах финансового учета регистрируются лишь остатки, а обороты отражаются в системе управленческого учета.

Рассмотрим пример построения интегрированной системы управленческого учета для предприятий молочного животноводства.

Это позволит при наличии уже имеющегося достаточно большого информационного потока не увеличивать в значительной степени нагрузку на бухгалтерскую службу. Для учета затрат по центрам ответственности в животноводстве можно присвоить каждой бригаде молочно-товарной фермы свой код счета, то есть для «бригады 1» – 20-2(1), «бригады 2» - 20-2(2) и далее. Мы будем использовать счет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» и номер, соответствующий определенному центру ответственности. Для учета общепроизводственных затрат по каждому центру ответственности предлагается ввести следующую кодировку счетов: 25-2(1)

«Общепроизводственные расходы бригады 1 молочно-товарной фермы»; 25-2(2) «Общепроизводственные расходы бригады 2 молочно-товарной фермы» и далее. Для счета 43 «Готовая продукция» открывает счета: 43-2 (1) «Готовая продукция бригады 1 молочно-товарной фермы»; 43-2(2) «Готовая продукция бригады 2 молочно-товарной фермы» и т.п. При этом учет затрат на производство и выход молока по бригаде 1 молочно-товарной фермы будет выглядеть следующим образом. Корреспонденция счетов по учету затрат на производство и выход молока представлена в ПРИЛОЖЕНИИ Ж.

При автономном построении системы управленческого учета зеркальное отражение затрат может быть представлено в виде схемы (рисунок 9).



Рисунок 9 – Взаимосвязь показателей управленческого и финансового учета

Распределение затрат в системе управленческого учета по центрам ответственности даст возможность получать более оперативную информацию для передачи в бухгалтерскую службу. Для этой цели предлагается ввести ряд документов оперативного учета затрат по бригадам и выявления причин возникающих отклонений.

Контроль на предприятиях должен осуществляться как в конце, так и в течение планового периода. Это необходимо для того, чтобы руководство могло принимать необходимые меры по стабилизации хозяйственной деятельности не только по окончании отчетного года (последующий контроль), но и непосредственно в ходе данного периода (текущий контроль). В соответствии с

этим должны быть разработаны формы внутренней отчетности, которые бы содержали полезную информацию для принятия управленческих решений. Как правило, подобные формы включают в себя фактические и плановые показатели, отклонения от плана, текстовые пояснения (о причинах отклонений), расчет относительных и натуральных показателей. Но предварительно необходимо определить перечень данных, необходимых руководителям различных структурных подразделений. С этой целью составим информационную карту для отрасли (таблица 25).

Таблица 25 – Информационная карта для отрасли - молочное животноводство

Структурная единица	Тип данных	Перечень информации	Периодичность составления
Молочно - товарная ферма	Количественные/ Стоимостные	Производство молока	Ежемесячно
	Количественные/ Стоимостные	Использование материалов	Ежемесячно
	Количественные/ Стоимостные	Использование энергоресурсов	Ежемесячно
	Количественные	Использование рабочего времени	Ежемесячно
	Стоимостные	Оплата труда	Ежемесячно
	Стоимостные	Организация производства	Ежемесячно
	Стоимостные	Продажа молока	Ежемесячно

На основании этих данных разрабатываются внутренние отчеты, порядок их составления, сроки передачи, ответственные лица. При этом они в обязательном порядке должны содержать фактические, запланированные показатели и отклонения по ним.

Для выполнения функций контроля необходимо управленческую отчетность разделить на три вида: комплексные отчеты, отчеты по ключевым позициям, аналитические отчеты (рисунок 10).

Комплексные отчеты для управления и контроля характеризуют деятельность всего предприятия. Они представляются раз в месяц и в целом за год. В комплексных отчетах будут отражаться затраты и результаты деятельности предприятия в целом и по центрам ответственности.



Рисунок 10 – Управленческая отчетность

В качестве примера рассмотрим подходы к формированию отчета центра затрат, бригады 2 МТФ1 (ПРИЛОЖЕНИЕ 3). При этом перечень информации об использовании материалов, рабочего времени, энергоресурсов и общепроизводственных затратах предлагается объединить в одну форму для комплексного анализа ситуации в конкретном отчетном периоде. Данный документ будет содержать в себе показатели прямых затрат на производство (элемент системы «директ-костинг») и отклонения фактических показателей от плановых (элемент системы «стандарт-кост»). Значимость данного отчета будет состоять в сравнении фактически достигнутых результатов с запланированными и разработке на его основе комплекса мероприятий по улучшению показателей работы на ближайшую перспективу.

Для выявления причин снижения себестоимости, производства продукции, финансового результата и других данных с позиции общих сумм предлагаем использовать «Отчет по объему продаж, себестоимости и цене реализации продукции» за год (ПРИЛОЖЕНИЕ 3).

Как видно из данного приложения, фактическая себестоимость выше плановой в отчетном году, вследствие чего предприятие не получило выручки в размере 6049,5 тыс. руб. При этом продукции было продано на 136 ц больше запланированного уровня. В итоге можно сказать, что основным направлением



увеличения финансового результата является анализ и поиск возможностей снижения себестоимости продукции, например, по отдельным статьям затрат. Подобные расчеты можно проводить по каждой бригаде молочно-товарной фермы после составления внутренних отчетов.

Внутренние отчеты позволяют рассчитывать фактическую себестоимость молока ежемесячно, а не в конце отчетного года. Благодаря этому руководство предприятием имеет широкие возможности для оперативного управления, текущего и последующего контроля и принятия необходимых решений по отрасли молочное скотоводство. Это также важно потому, что производство молока осуществляется в течение всего года.

Отчеты по ключевым позициям представляются в любой момент времени. В них отражаются наиболее существенная для текущего функционирования хозяйственной деятельности информация о количестве выпускаемой продукции, ее качестве, объемах продаж и др.

Для предприятий молочного животноводства предлагаем использовать «Отчет об отклонениях от плановых показателей по причинам и виновникам (ПРИЛОЖЕНИЕ 3), который содержит показатели отклонений по статье «Медикаменты», причины отклонений, оценку деятельности коллектива в отношении возникновения отклонений и принятое управленческое решение по отклонению. Использование сведений из предложенной формы отчета позволяет осуществлять оперативное управление процессами формирования себестоимости продукции.

Полученную продукцию предприятие должно отправлять покупателям в точном соответствии с количеством, сроками и другими условиями договоров поставки продукции. Поскольку отгрузку и отпуск продукции разным потребителям производят в течение отчетного периода, как правило, неоднократно и в разное время, необходима оперативная управленческая отчетность о выполнении плана поставок. С этой целью предлагаем составлять «Отчет о продаже продукции» (ПРИЛОЖЕНИЕ 3).

Аналитические отчеты составляются по запросу руководителей. Аналитические отчеты составляются в большинстве случаев с учетом рыночной ситуации и отражают взаимосвязь внешних и внутренних факторов развития организации.

«Отчет о произведенной продукции» (ПРИЛОЖЕНИЕ 3) предлагаем использовать для контроля за выполнением графика производства, выявления отклонений от плановых показателей по итогам за сутки и месяц.

Обобщая вышесказанное, мы видим, что отчетность является завершающей стадией учетного процесса. Управленческая отчетность - это взаимосвязанный комплекс фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей о функционировании хозяйственной деятельности предприятий молочного животноводства. Она включает совокупность данных и показателей как по предприятию в целом, так и в разрезе центров ответственности.

Составление управленческой отчетности является решающим моментом в осуществлении контроля на предприятии, так как ее целью является своевременное выявление недостатков производственного процесса, и принятия управленческих решений по их устранению.

Таким образом, управленческий контроль как функция управления представляет целостную систему контрольных мер и способов воздействия. Уровень эффективности его функционирования на предприятии и отдельных его подразделениях определяется по мере достижения поставленных целей в процессе его осуществления.

Таким образом, интеграция информационных потоков, получаемых в системе бюджетирования управленческого учета по центрам ответственности, с документооборотом финансового учета позволит существенно повысить эффективность планирования и контроля нормативных показателей по каждому из элементов и калькуляционных статей.

### **3.2 Оптимизация методов калькулирования затрат при производстве молока**

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях используется в следующих целях [105, с.52]:

- установления уровня безубыточности цены;
- контроля затрат в производстве (предупреждение потерь в результате неоправданного роста себестоимости или недостаточного его снижения);
- определения эффективности проектируемых и осуществляемых агрозоотехнических, технологических, организационных мероприятий по развитию и совершенствованию производства;
- расчета прибыльности (рентабельности, доходности) продукции (работ, услуг).

Калькулирование себестоимости производится, как правило в два этапа. Сначала исчисляется себестоимость всего объема отдельных видов продукции (калькуляционного объекта), а затем – себестоимость калькуляционной единицы. При этом наиболее трудоемким и сложным является разграничение затрат по объектам калькуляции – отдельным видам продукции, которые осуществляются различными способами. Поэтому при выборе способов калькуляции себестоимости продукции необходимо исходить не из заключительной стадии (расчета единицы продукции), а из всего комплекса калькуляционных работ.

Проведенное в предыдущих главах исследование позволяет сделать вывод, что для исчисления себестоимости продукции молочного животноводства можно применять следующие основные способы калькулирования в управленческом учете:

- калькулирование по системе стандарт-кост;
- калькулирование по системе директ-костинг;

- калькулирование по системе АВС.

Смысл системы «стандарт-кост» заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не существующее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, – учет потерь и отклонений в прибыли предприятия [125].

Полная себестоимость продукции, планируемой к выпуску в предстоящем периоде, должна определяться в обобщенном документе – смете затрат на производство продукции (таблица 26).

Таблица 26 – Пример сметы затрат на производство молока

Статьи затрат	Расход на 1 тонну		Стоимость единицы, руб	Всего затрат, руб
	ед. измер.	кол-во		
Валовый надой	Т	3456		
Надой молока на 1 корову	кг	5866		
Затраты на производство				
Оплата труда	чел-час руб.	44	1052	3637360
Корма:	руб.		1872	6468732
из них концентрированные корма	т.корм.ед.	0,3	1044	3609572
в т.ч. покупные	т.корм.ед.	0,3	1044	3609572
корма собственного производства	т.корм.ед.	0,6	593	2049946
Работы и услуги	руб.		567	1960508
ГСМ	кг	1,3	7	9840
Электроэнергия	квт/час	85	77	267674
Содержание основных средств	руб.		83	286524
Искусственное осеменение	руб.		30	104524
Медикаменты	руб.		11	37224
Прочие	руб.		122	458568
Общепроизводственные расходы	руб.		768	2655418
Общехозяйственные расходы	руб.		540	1614604

Основным недостатком нормирования на изучаемых нами предприятиях молочного животноводства Свердловской области является то, что затраты рассчитываются на весь объем производства. Необходимо рассчитывать текущие нормативы по каждому центру ответственности и единице продукции. Оперативное выявление отклонений от норм будет способствовать выявлению причин неэффективности производства.

Все данные рассчитываются исходя из предыдущего опыта и планируемого объема производства молока. Данная смета рассчитывается в целом по хозяйству, но, по нашему мнению, необходимо рассчитать также нормативную калькуляцию по каждому центру ответственности, для эффективного анализа отклонений.

Для этого рассчитаем нормативную калькуляцию по молочно-товарной ферме 1 – центр ответственности бригада 2. Прежде всего необходимо рассчитать затраты труда и сумму оплаты труда по названному центру ответственности (Таблица 27).

Для определения размера затрат на корма по молочному стаду берутся нормативные затраты кормов на единицу продукции, которые содержатся в зоотехнических справочниках и на основании данного расчета определяются нормы затрат на корма.

Таблица 27 – Расчет затрат труда и оплаты труда при производстве молока в бригаде основных рабочих

Вид продукции	Валовое производство, ц	Затраты труда		Оплата труда	
		на ед.продукции, чел.- час.	всего, тыс. чел.-час.	1 чел.-час., руб.	всего, тыс.руб.
Молоко	9958	2,62	26,09	30,5	795,74

После расчета всех нормативных затрат, рассчитываем нормативную калькуляцию по бригаде (таблица 28). Далее проведем анализ отклонений фактической себестоимости от плановой. Задачами анализа себестоимости молока являются:

- оценка обоснованности и плана по себестоимости молока, издержкам производства и обращения на основе анализа поведения затрат;

- определение факторов, повлиявших на динамику показателей себестоимости и выполнения плана по ним, величины и причины отклонений фактических затрат от плановых.

Таблица 28 – Нормативная калькуляция производства молока по МТФ 1 (бригада)

№	Статья затрат	За 1 ц молока, руб.	За 9958ц молока, тыс. руб.
1	Оплата труда	79,9	795,7
2	Корма	152,0	1513,6
3	Работы и услуги	61,0	607,4
4	ГСМ	0,4	3,9
5	Электроэнергия	3,6	35,8
6	Содержание основных средств	9,8	97,6
7	Искусственное осеменение	2,0	19,9
8	Медикаменты	0,8	7,9
9	Прочие	9,2	91,6
10	Общехозяйственные расходы	21,6	215,1
11	Общепроизводственные расходы	35,7	355,5
12	Нормативная себестоимость	376,0	3744,0

Для проведения анализа составим сводную карту затрат и проанализируем получившуюся себестоимость и возникшие отклонения (таблица 29).

Таблица 29 – Карта затрат

Затраты	Плановая себестоимость, руб.	Фактическая себестоимость, руб.	Отклонение, руб.
Оплата труда	795,7	813,5	+17,8
Корма	1513,6	1529,0	+15,4
Работы и услуги	607,4	595,0	-23,0
ГСМ	3,9	4,0	+0,1
Электроэнергия	35,8	35,8	0
Содержание основных средств	97,6	98,0	+0,4
Искусственное осеменение	19,9	20,0	+0,1
Медикаменты	7,9	8,0	+0,1
Прочие	91,6	91,6	0
Общехозяйственные расходы	215,1	230,5	+ 15,4
Общепроизводственные расходы	355,5	374,8	+19,3
Себестоимость	3744,0	3800,0	+56

Фактическая себестоимость будет определяться по формуле [57, с.292]:

$$R_f = R_n + O_n, \quad (14)$$

где:  $R_f$  – расходы фактические;

$R_n$  – расходы нормативные;  $O_n$  - отклонения от норм.

На основании проведенных расчетов, мы видим, что нормативы по центрам ответственности не выполняются в полной мере.

Центральная проблема стандарт-кост – выявление, классификация и анализ отклонений. В существующей практике отклонения оцениваются по твердым учетным ценам и, таким образом, стоимостной фактор в расчет не принимается. В течение отчетного периода могут изменяться цены на покупные корма, медикаменты, возможно изменение в ставках заработной платы. Причины, их обуславливающие, являются внешними, с точки зрения производства и не зависят от работы центров ответственности. Однако, по нашему мнению, в конечном итоге затраты представляют собой оцененный расход материальных или трудовых ресурсов и зависят от количественного и от стоимостного факторов.

Анализируя таблицу, мы видим достаточно большое отклонение по расходу кормов (15,4 руб.), оплате труда (17,8 руб.). Центру ответственности должно быть далеко не безразлично дорогие или дешевые корма и медикаменты он расходует, потому что от этого зависят качественные показатели его работы и предприятия в целом. В случаях приготовления кормосмесей различного состава или изменения состава работников по квалификации, отклонения по ценностному фактору находятся в определенной степени в сфере ответственности бригады молочно-товарной фермы. Следовательно, выявление отклонений не только по количеству, но и по цене за единицу ресурсов является необходимым для всестороннего контроля издержек производства.

Затраты на производство представляют собой сумму произведений количества на стоимостное выражение расхода по соответствующим калькуляционным статьям:

$$S = \sum_{v=1}^z r_v * p_v, \quad (15)$$

где:  $r_a$  – количество затрат (корма, медикаменты и др.) определенного вида;

$p_v$  – цена за единицу измерения количества этого вида затрат.

Отсюда следует, что оба фактора находятся в прямой пропорциональной зависимости от величины отклонений. Если их общая сумма:

$$S_{\phi} - S_{н} = \sum_{v=1}^z (r_{v\phi} * p_{v\phi} - r_{vн} * p_{vн}) , \quad (16)$$

то, представив отклонения по количеству и цене затрат как  $\Delta r_v * \Delta p_v$  можем записать их в развернутом виде:

$$S_{\phi} - S_{н} = \sum_{v=1}^z ((r_{vн} + \Delta r_v) * (p_{vн} + \Delta p_v) - r_{vн} * p_{vн}) , \quad (17)$$

или после преобразования:

$$S_{\phi} - S_{н} = \sum_{v=1}^z (\Delta r_v * p_{vн} + \Delta p_v * r_{vн} + \Delta r_v * \Delta p_v) . \quad (18)$$

Таблица 30 – Расчет отклонений от норм по методу «стандарт-кост» МТФ 1 (бригада)

Показатели	Корма, руб.	Оплата труда, руб.	Сумма, руб.
Фактическое количество затрат, $r_{\phi}$	1529,0	813,5	
Фактическая цена единицы расхода, $p_{\phi}$	153,5	81,7	
Фактические затраты, $r_{\phi}p_{\phi}$	234701,5	66462,95	301164,45
Количество затрат по норме, $r_{н}$	1513,6	795,7	
Нормативная цена расхода, $p_{н}$	152,0	79,9	
Нормативные затраты, $r_{н}p_{н}$	230067,2	63576,43	293643,63
Разница в количестве расхода, $r_{\phi} - r_{н} = \Delta r$	15,4	17,8	
Разница в цене единицы затрат, $p_{\phi} - p_{н} = \Delta p$	1,5	1,8	
Отклонения по количественному фактору, $\Delta r * p_{н} = Q_k$	2340,8	1422,2	
Отклонение по ценностному фактору, $r_{\phi} \Delta p = Q_n$	2293,5	1464,3	

Общая сумма отклонений состоит, таким образом, во-первых, из перерасхода или экономии количества затрат по ценам, предусмотренным



в нормативах, во-вторых, она содержит разницу между фактическими и плановыми затратами, умноженными на их фактическую величину, и в- третьих – часть обобщенной суммы отклонений по обоим причинам. В качестве примера (таблица 30) рассчитаем отклонения от норм по кормам и оплате труда по центру ответственности МТФ 1 (бригада 2).

Применяя данный анализ отклонений, предприятия молочного животноводства будут использовать основное преимущество системы «стандарт- кост» – его «управленческую направленность».

Далее рассмотрим систему «директ-костинг». Применение данной системы в разрезе бухгалтерского плана счетов [13], утвержденного Приказом Минсельхоза РФ №654 от 13.06.2001 г., с учетом ведения управленческого учета по центрам ответственности, будет выглядеть следующим образом: прямые производственные затраты собираются по дебету счета 20-2 (1, 2, 3, 4) «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства», косвенные производственные затраты – по дебету счета 25-2 (1, 2, 3, 4) «Общепроизводственные расходы». В конце отчетного периода косвенные производственные затраты подлежат распределению. Постоянные затраты собираются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», но не включаются в себестоимость произведенной продукции, а списываются в конце отчетного периода на уменьшение выручки от реализации продукции молочного животноводства записью Дт 90 Кт 26, что и является признаком использования элементов системы «директ-костинг».

«Директ-костинг» предоставляет широкие возможности для проведения анализа «затраты – объем – прибыль» (CVP-анализ) и принятия на его основе различных управленческих решений.

Порог рентабельности означает тот объем продаж, при котором затраты равны выручке от реализации продукции. Эту точку еще называют точкой безубыточности (BEP break-evenpoint) – показатель, характеризующий объем реализации продукции, при котором выручка от продажи продукции равна совокупным затратам предприятия, т.е. в ней нет прибыли и нет убытка.

Воспользуемся методом уравнений, чтобы рассчитать данный показатель для бригады 1 СПК «Птицесовхоз «Скатинский». Необходимые данные для расчета представлены в таблице 31.

Таблица 31 – Данные для расчета критической точки объема продаж молока по бригаде 1 МТФ СПК «Птицесовхоз «Скатинский»

Планируемые показатели	Ед. измерения	Вид продукции - молоко
Объем продаж	ц	864
Цена за 1 ц	руб.	717,8
Переменные (прямые и косвенные) затраты на 1ц	руб.	351,6
Маржинальный доход на единицу продукции	руб.	366,2
Постоянные затраты	руб.	205324,0

В точке безубыточности прибыль равна нулю, критическая точка продаж будет определяться следующей формулой:

$$CVP = FC / (P-AVC), \quad (19)$$

где CVP – точка безубыточности;

FC – постоянные расходы;

P – цена реализации;

AVC – переменные расходы на одну единицу продукции.

$$CVP = FC / (P-AVC) = 560,7 \text{ ц}$$

При использовании метода маржинального дохода (MR) критическая точка находится аналогично (данные таблицы 22):

$$CVP = FC / MR = 560,7 \text{ ц}$$

Представим рассчитанный показатель графически (рисунок 11).

Следует отметить допущения, используемые при построении графика: переменные затраты, и цена продаж на единицу продукции в данном отчетном периоде неизменны. Как показывает проведенный анализ, при объеме продаж 560,7 ц молока предприятие покрывает все затраты на производство молока, но при этом и не получит прибыли. То есть для центра ответственности (бригады 1) поставлено ограничение в виде точки безубыточности (560,7 ц), которую оно должно стремиться не пересекать.

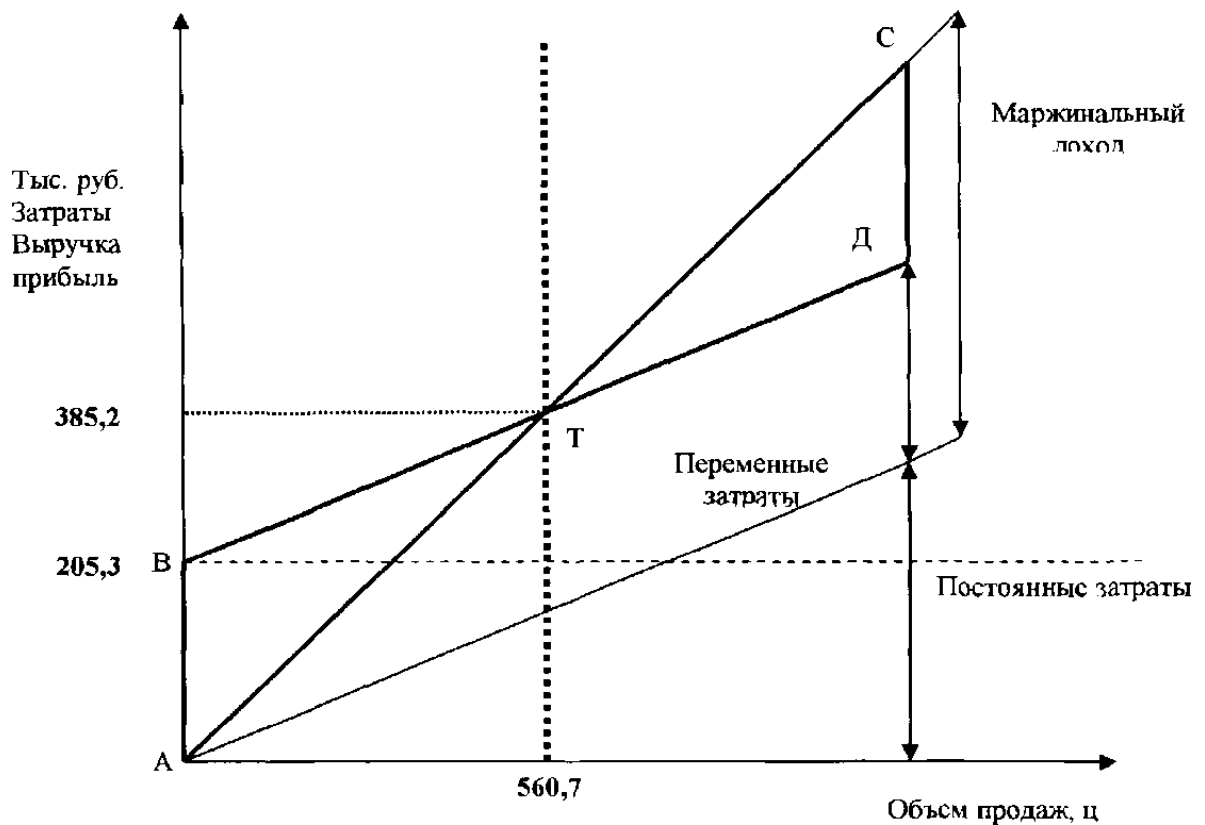


Рисунок 11 – Графическое изображение точки безубыточности: Т - точка безубыточности; АВТ - зона убытков; СДТ - зона прибыли

Ценность графика заключается в том, что он является простым и наглядным средством представления аналитических выкладок, с его помощью можно оценить возможность предприятия превышать безубыточный объем производства продукции, предназначенной для продажи. Однако он имеет и слабые стороны в виде указанных допущений.

На основании данных таблицы можно также рассчитать:

1. Критический уровень постоянных затрат  $FC_{кр.} = Q * (P - AVC) = 316396,8$  руб.
2. Критическую продажную цену  $P_{кр.} = FC / Q + AVC = 589,2$  руб.
3. Уровень минимального маржинального дохода МД в % к выручке =  $FC / (Q * P) * 100 \% = 33,1 \%$

Производственный леве́ридж – это механизм управления прибылью предприятия, основанный на оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат.

Производственный леве́ридж определяется с помощью одной из двух формул:

$$\text{Эпл} = \text{TСМ} / \pi, \text{ либо} \quad (20)$$

$$\text{Эпл} = (\text{TFC} + \pi) / \pi = 1 + (\text{TFC} / \pi), \quad (21)$$

где Эпл – эффект производственного леввериджа;

TСМ – общий маржинальный доход;

TFC – общие постоянные затраты;

$\pi$  – прибыль.

Найденное с помощью формулы (20) значение эффекта производственного леввериджа в дальнейшем будет использоваться для прогнозирования изменения прибыли в зависимости от изменения выручки предприятия. Для этого воспользуемся следующей формулой:

$$\text{Y}\pi = \Delta\pi / \Delta\text{TR} \quad (22)$$

где  $\Delta\pi$  – изменение прибыли, %;

$\Delta\text{TR}$  – изменение выручки от продаж, %.

Для наглядности рассмотрим эффект производственного леввериджа, спрогнозируем изменение прибыли предприятия молочного животноводства в зависимости от изменения выручки, а также определим точку безубыточности деятельности.

Таблица 32 – Показатели деятельности СПК «Птицесовхоз «Скатинский»

№ п/п	Показатели	Объем производства молока 3831 т.	
		всего, тыс. руб.	на единицу
1	Выручка от реализации	26179	6,9
2	Переменные расходы	18516	4,9
3	Маржинальный доход	7663	2,0
4	Постоянные затраты	2122	-
5	Прибыль	5541	-

В нашей ситуации (таблица 32) эффект производственного леввериджа составляет 1,38 единиц (7 663 / 5541). Это означает, что при снижении выручки предприятия на 1 %, прибыль сократится на 1,38 %. Предположим, что выручка сократится на 10 % и составит 23561,1 тыс. руб. (26179 – 26 179 / 100 \* 10). В этих условиях прибыль предприятия сократится на 13,8 % и составит 1829,2 тыс. руб. (2122 – 2 122 / 100 \* 13,8).

Производственный леверидж является показателем, помогающим выбрать оптимальную стратегию предприятия в управлении затратами и прибылью.

Для выражения взаимосвязи между затратами, объемом и результатами реализации, считаем необходимым применение следующей универсальной формулы:

$$V_n = \frac{F^c + P}{CM_u} = \frac{F^c + P}{P_u - VC_u} \quad (23)$$

где:  $V_n$  – объем производства и реализации в натуральных показателях;

$P_u$  – цена продукции;

$F^c$  – сумма постоянных затрат;

$VC_u$  – сумма переменных затрат на единицу продукции;

$CM_u$  – сумма маржинального дохода на единицу продукции;

$P$  – сумма прибыли.

С помощью приведенной формулы установим взаимосвязь между всеми показателями, рассматриваемыми в таблице, и определим влияние каждого фактора на планируемые результаты.

1. Определим планируемый объем продаж при ожидаемой прибыли в сумме 5541 тыс. руб.:

$$V_n = \frac{F^c + P}{P_u - VC_u} = \frac{2122 + 5541}{6,9 - 4,9} = 3831 \text{ т молока}$$

Отсюда объем безубыточной реализации продукции (при  $P = 0$ ) составит:

$$V_n = \frac{F^c + P}{P_u - VC_u} = \frac{2122 + 0}{6,9 - 4,9} = 1061 \text{ т}$$

2. Определим сумму ожидаемой прибыли при заданных параметрах

$$P = V_n (P_u - VC_u) - F^c = 3831 (6,9 - 4,9) - 2122 = 5541 \text{ тыс. руб.}$$

3. Определим сумму постоянных затрат при заданных параметрах:

$$C_{\text{пост}} = V_n (P_u - VC_u) - P = 3831 (6,9 - 4,9) - 5541 = 2122 \text{ тыс. руб.}$$

4. Определим планируемую цену продаж:

$$P_u = VC_u + \frac{F^c + P}{V_n} = 4,9 + \frac{2122 + 5541}{3831} = 6,9 \text{ тыс. руб.}$$

5. Определим сумму переменных затрат на единицу изделия:

$$VC_u = P_u - \frac{F^c + P}{V_n} = 6,9 - \frac{2122 + 5541}{3831} = 4,9 \text{ тыс. руб.}$$

6. Определим сумму маржинального дохода на единицу продукции:

$$CM_u = \frac{F^c + P}{V_n} = \frac{2122 + 5541}{3831} = 2,0 \text{ тыс. руб.}$$

Как известно, постоянные затраты не зависят от объема производства и продаж, а переменные – изменяются пропорционально изменению этого показателя. В связи с этим, для установления точки безубыточности, дополнительно к приведенной выше формуле считаем целесообразным, использовать показатель коэффициента реагирования продукта.

Его можно определить по следующей формуле:

$$K_N = \frac{V_o}{V_p} \tag{24}$$

где:  $K_N$  – коэффициент реагирования продукта;

$V_o$  – объем безубыточной реализации продукции;

$V_p$  – объем прибыльной реализации продукции.

В рассматриваемой нами ситуации коэффициент реагирования продукта составит:

$$K_N = 1061/3831 = 0,2769$$

С помощью данного коэффициента определим показатели безубыточности, зависящие от объема продажи продукции.

1. Определим объем продажи продукции в стоимостном выражении:

$$(3831 * 6,9) * 0,2769 = 7319,5 \text{ тыс. руб.}$$

2. Определим цену безубыточности продажи продукции:

$$6,9 * 0,2769 = 1,91 \text{ тыс. руб. или } 7319,5 / 3831 = 1,91 \text{ тыс. руб.}$$

С помощью коэффициента реагирования продукции нельзя определить переменные затраты и маржинальный доход на единицу продукции, так как эти показатели, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину и изменениям не подвергаются.

Приведенные данные показывают, что применение системы «директ-костинг» для предприятий молочного животноводства в совокупности с СУР-анализом позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции.

Основные преимущества системы учета «директ-костинг» можно свести к следующему:

- калькулирование частичной себестоимости продукции характеризуется простотой и объективностью, так как отпадает необходимость в условном распределении постоянных затрат;
- появляется возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным затратам, в связи с этим изменение структуры предприятия и связанные с ним изменения постоянных затрат не оказывают влияния на себестоимость продукции;
- акцентируется внимание руководства на изменение маржинального дохода по различным видам продукции;
- информация, получаемая в системе «директ-костинг», позволяет проводить эффективную политику цен;
- исключается необходимость проведения трудоемкой работы по распределению общехозяйственных расходов.

Еще одно достоинство системы «директ-костинг» состоит в том, что ограничение себестоимости лишь переменными расходами позволяет упростить процессы нормирования, планирования, учета и контроля затрат, так как себестоимость становится более прозрачной, а отдельные затраты - лучше контролируемы.

Основной недостаток этого метода в том, что, применяя его, невозможно оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных расходах труда и материалов, которые можно было бы устранить путем принятия экстренных мер, возникают трудности в распределении затрат на постоянные и переменные при формировании внешней отчетности. Однако все эти проблемы

перекрываются в конечном счете теми преимуществами и аналитическими возможностями, которые система «директ-костинг» предоставляет руководству предприятия для принятия решений.

Следующим методом учета затрат и результатов деятельности предприятия будет activity based costing, или ABC-метод. При этом методе затраты предприятия, учтенные по видам (элементам издержек и статьям калькуляции), группируют вначале по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем относят на себестоимость конкретных видов продукции.

В общем виде взаимосвязь группировок затрат, используемых в системе управленческого учета с группировкой в ABC-методе можно представить в виде следующей схемы (рисунок 12).

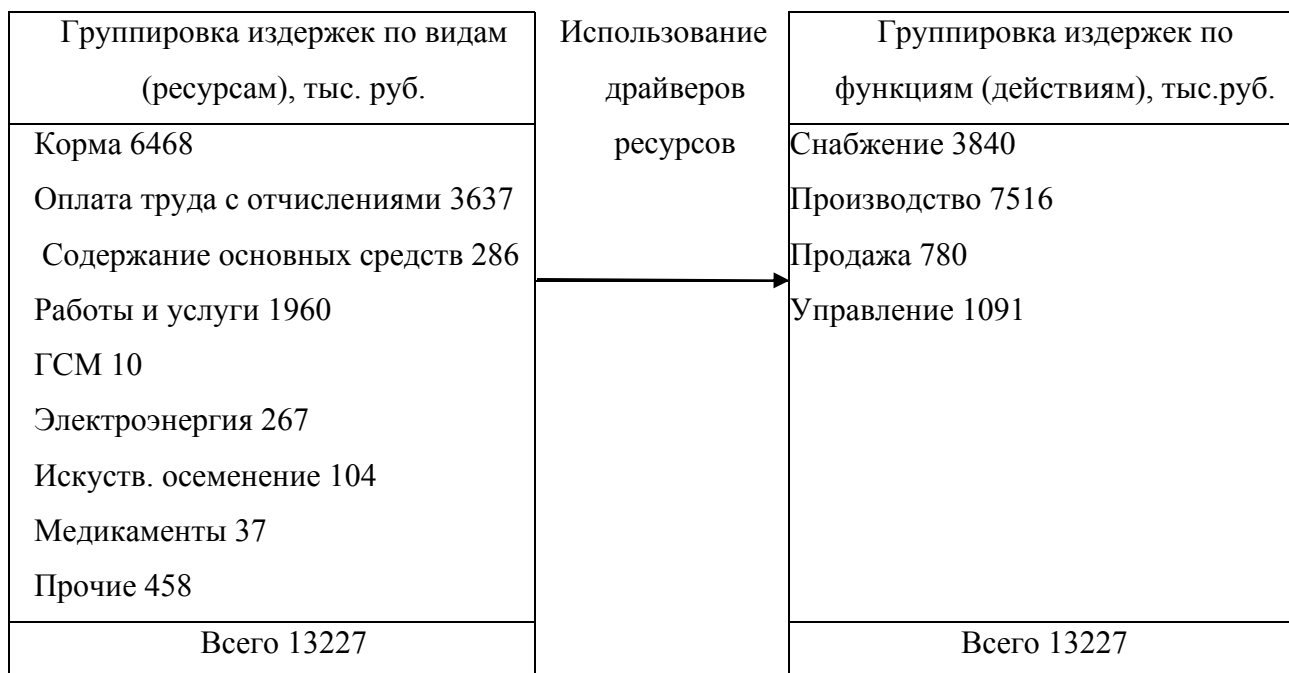


Рисунок 12 – Взаимосвязь учета затрат по видам издержек и функциям деятельности

Драйвер – представляет собой носитель затрат для каждого обособленного действия или операции, его величина определяет размер совокупных издержек.

Как правило, на практике с распределением прямых затрат проблем не возникает, поскольку они могут быть напрямую отнесены на себестоимость конкретного объекта затрат. С косвенными расходами сложнее. Традиционно



они переносятся на объекты затрат пропорционально размеру трудозатрат, объему производства, продаж и т. д.

Расчет себестоимости производится исходя из объема потребленных действий.

Существуют два основных варианта реализации ABC-модели [27]:

- посредством внедрения специальной ежемесячной отчетности, отражающей результаты группировки затрат по функциям, и расчетов на основе этой группировки. Отчетность используется для внутреннего управления предприятием;

- внедрение ABC-модели в рамках действующей системы бухгалтерского учета. Для этого используют дополнительную подсистему счетов. В действующем плане счетов это могут быть счета от 30 до 39 без прямой корреспонденции со счетами 20-29. Контроль правильности отражения информации в блоке учета затрат по процессам производится посредством использования счетов-зеркал.

При использовании специальной отчетности на основе первичных документов и расчетов наряду с обозначением вида и места затрат указывают обозначение кода (шифра) функции или процесса из потребления. Прямые затраты относятся на молоко и приплод. Общие косвенные расходы дополнительно группируют по указанным признакам функциональной принадлежности.

Второй метод менее апробирован на практике. Он требует, чтобы дополнительные счета управленческого учета позволяли получать информацию о величине затрат по процессам снабжения, производства и сбыта. В настоящее время, данную систему могут использовать только крупные предприятия с высокой рентабельностью.

Таким образом, сравнив преимущества и недостатки методов «стандарт-кост», «директ-кост» и ABC-модели, можно сделать вывод о том, что для молочного животноводства, по нашему мнению, наиболее приемлема

комбинированная модель ABC, которая позволяет учитывать сложности этапов калькулирования себестоимости молока.

Выбор механизма внедрения ABC-модели в рамках системы управленческого учета для каждого конкретного предприятия молочного животноводства должно осуществляться индивидуально в соответствии с целями управления и возможностями обработки планово-экономической информации.

### **3.3 Совершенствование учетных регистров и положений учетной политики применительно к отраслевой специфике**

На основании выводов по предыдущим разделам данной магистерской диссертации представляется также необходимым усовершенствовать учетно-аналитическое обеспечение калькуляционного процесса применительно к выявленным особенностям отрасли.

Достоверность калькуляции себестоимости продукции молочного животноводства зависит от применяемых методов отнесения затрат на объекты учета: путем прямого списания или косвенного их распределения.

Основным назначением классификации затрат для целей управления должно являться создание такой информационной базы, которая бы позволяла принимать правильные и обоснованные решения.

Для определения производственных затрат на конкретный вид продукции (работ, услуг), осуществления нормирования, планирования и контроля за использованием ресурсов, обеспечения исчисления себестоимости единицы по видам выпускаемой продукции, прямые и косвенные затраты по отношению к производству продукции молочного животноводства следует распределять на группы:

- прямые обязательные: корма; оплата труда доярок и скотников (за фактически выполненные работы); отчисления на социальные нужды; амортизация объектов основных средств, содержащих данную группу животных;

- прямые вспомогательные: средства защиты животных; амортизация общих зданий и сооружений; электроэнергия; услуги машинно-тракторного парка и сторонних организаций; затраты на ремонт зданий и оборудования, относящиеся к данной группе животных;

- прямые организационные: оплата труда бригадира, работников на приготовлении кормов; единовременные выплаты; расходы по пожарной безопасности, охране труда, экологии и др., которые можно отнести прямо на затраты производства молочного животноводства.

На отдельные статьи можно распределить косвенные затраты, состав которых различный, но в то же время они являются необходимыми компонентами издержек производства. Среди косвенных затрат следует, на наш взгляд, выделить обязательные и дополнительные накладные расходы.

Из обязательных, таковыми можно считать: оплату труда управленческого персонала, службы обслуживания отрасли (ветеринарной, зоотехнической и др.); командировочные расходы.

Дополнительные накладные расходы производятся хозяйствующими субъектами в целях улучшения условий труда работников, повышения их заинтересованности и ответственности за выполнение работ и оказание услуг.

Цель данной группировки - определение себестоимости продукции по следующим калькуляционным направлениям:

- определение размеров прямых затрат как на единицу продукции, так и в общем на всю продукцию;
- исчисление себестоимости по прямым и косвенным затратам;
- определение себестоимости продукции с включением всех прямых, обязательных и дополнительных косвенных расходов;

- исчисление себестоимости с использованием всех произведенных и включаемых в издержки производства затрат.

В обобщенном виде группировку можно представить в таблице 33.

Таблица 33 – Классификация затрат по методу отнесения на объекты учета в молочном производстве

Статьи и элементы затрат	Затраты				
	Прямые			Косвенные	
	обязательные	вспомогательные	организационные	обязательные	дополнительные
1. Оплата труда, в том числе:					
а) доярок и скотников	+	-	-	-	-
б) бригадирам	-	-	+	-	-
в) работникам на приготовлении кормов	-	-	+	-	-
г) доплаты или премии за объем продукции	-	-	-	-	+
д) единовременные выплаты бригадирам	-	-	+	-	-
е) оплата труда управленческого персонала	-	-	-	+	-
ж) оплата труда ветеринаров, зоотехников и др.	-	-	-	+	-
з) отчисления на социальные нужды	+	-	-	-	-
2. Корма	+	-	-	-	-
3. Средства защиты животных	-	+	-	-	-
4. Содержание основных средств					
а) затраты на ремонт зданий и оборудования	-	+	-	-	-
б) оплата труда работников обслуживающих основные средства	-	-	+	-	-
б) амортизация объектов, содержащих данную группу животных	+	-	-	-	-
в) амортизация общих зданий и сооружений	-	+	-	-	-
г) ГСМ	-	+	-	-	-
5. Работы и услуги					
а) электроэнергия	-	+	-	-	-
б) водоснабжение	-	+	-	-	-
в) услуги машинно-тракторного парка и сторонних организаций	-	+	-	-	-
6. Общепроизводственные расходы (кроме оплаты труда)					
а) расходы по пожарной безопасности	-	-	+	-	-
б) расходы по охране труда	-	-	-	-	+
в) командировочные расходы	-	-	-	+	-
г) почтово-телеграфные расходы	-	-	-	-	+

На основе прямых и косвенных затрат в такой классификации можно определить пределы осуществляемых вложений на текущий период, наметить пути их экономии или взыскания дополнительных средств на перспективу. Все это приведет к повышению их рентабельности и конкурентоспособности.

Уточненная нами группировка затрат позволит не только установить затраты по категориям значимости и необходимости их осуществления в расчете на единицу продукции, но и определить себестоимость продукции по следующим калькуляционным направлениям:

- определение размеров прямых затрат как на единицу продукции, так и на всю продукцию;
- исчисление себестоимости по прямым и обязательным косвенным расходам;
- определение себестоимости продукции с включением всех прямых, обязательных и дополнительных накладных расходов;
- исчисление себестоимости с использованием всех произведенных и включаемых в издержки производства расходов.

На основе прямых и косвенных затрат в такой классификации предприятия молочного животноводства смогут определить пределы осуществляемых вложений на текущий период, наметить пути их экономии или взыскания дополнительных средств на перспективу. Все это приведет к повышению их рентабельности и конкурентоспособности.

В молочном животноводстве продукция поступает на протяжении года сравнительно равномерно, однако ее оценивают по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до уровня фактической. Это не дает руководителю предприятия объективной и достоверной информации о произведенных затратах на продукцию. Основной причиной, не позволяющей ежемесячно исчислять себестоимость этой отрасли, в настоящее время является применение плановой себестоимости кормов.

Мы предлагаем для совершенствования учета затрат, обеспечивающих выпуск продукции молочного животноводства, использовать преимущества

обоих вышеназванных систем - выявление, классификация и анализ отклонений. В существующей практике отклонения оцениваются по твердым учетным ценам и, таким образом, стоимостной фактор в расчет не принимается. В течении отчетного периода могут изменяться цены на покупные корма, медикаменты, возможно изменение в ставках заработной платы. Причины, их обуславливающие, являются внешними с точки зрения производства и не зависят от работы центров ответственности.

Однако, по нашему мнению, в конечном итоге затраты представляют собой оцененный расход материальных или трудовых ресурсов и зависят как от количественного, так и от стоимостного факторов. Центр ответственности должен контролировать удешевление или удорожание используемых кормов и медикаментов. От этого зависят качественные показатели его работы и предприятия в целом. В случаях приготовления кормосмесей различного состава или изменения состава работников по квалификации, отклонения по ценностному фактору находятся в определенной степени в сфере ответственности бригады молочно-товарной фермы. Следовательно, выявление отклонений не только по количеству, но и по цене за единицу ресурсов является необходимым для всестороннего контроля издержек производства.

Мы предлагаем рассчитывать себестоимость молока ежемесячно. Если признать, что в первые два квартала расходуемые корма имеют фактическую себестоимость, поскольку они являются переходящими с прошлого года, далее почти четыре месяца используются пастбищные корма, а в оставшиеся три месяца (октябрь-декабрь) скот кормят кормами текущего года производства, имеющими плановую себестоимость.

$$S_{\text{м}} = \frac{Z_{\text{ф}} + \{(S_{\text{ф}})_{n-1} + P_{\text{к}}r\}}{V_{\text{м}}}, \quad (25)$$

1 квартал (январь-март):

где:

$S_{\text{м}}$  – себестоимость молока;

$Z_{\text{ф}}$  – затраты на содержание молочного стада без стоимости кормов;

$S_{\text{ф}}$  – фактическая себестоимость кормов;

$P_k$  – покупные корма;

$r$  – стоимость покупных кормов;

$V_M$  – объем производства молока.

$$S_M = \frac{Z_\phi + [(S_\phi)_{n-1} + P_k r]}{V_M},$$

II квартал (апрель, май): (26)

(июнь) если травы, скормленные животным при выпасе, сельскохозяйственное предприятие специально высевало:

$$S_M = \frac{Z_\phi + [(mq) * Z_k + P_k r]}{V_M},$$

(27)

где:  $m$  – масса корма, приходящаяся на 1 кв. метр при контрольном скашивании;

$q$  – площадь пастбища;

$Z_k$  – затраты на выращивание кормов.

$$S_M = \frac{Z_\phi + [(mq) * Z_k + P_k r]}{V_M}$$

III квартал (июль - сентябрь): (28)

$$S_M = \frac{Z_\phi + [(Z_n + \Delta Z) + P_k r]}{V_M},$$

IV квартал (октябрь - декабрь): (29)

где:  $Z_n$  – плановые затраты на корма текущего года;

$\Delta Z$  – корректировка стоимости кормов до фактического уровня.

В сложившихся экономических условиях, когда предприятиями молочного животноводства интенсивно эксплуатируются высокопродуктивные животные, в том числе полученные по договору лизинга, а племенная работа почти не ведется, возникает необходимость использования инструментов, позволяющих возмещать затраты на их приобретение.

В настоящее время на предприятии не начисляется амортизация на продуктивный скот, т.е. не происходит возмещения их стоимости. Возмещение стоимости животных происходит в момент их выбраковки, падежа и т.д.

Мы предлагаем начислять амортизацию на высокопродуктивных коров ежемесячно, исходя из объема полученной продукции:

$$A_0 = \frac{Ra}{V_1 + V_2 k_2 + V_3 k_3 \dots}, \quad (30)$$

где:  $A_0$  – ставка амортизации на 1 кг молока;

$Ra$  – амортизируемая стоимость коровы;

$k_2 \dots n$  – коэффициент увеличения продуктивности (2 - n лактации);

$V_1 \dots n$  – плановый надой молока, кг (1 – n лактации).

Коэффициенты увеличения продуктивности [124]:

$$k_2 = 1.13 \quad k_4 = 1.03$$

$$k_3 = 1.08 \quad k_5 = 1.02$$

Сумма начисленной амортизации будет определяться:

$$A_{\Sigma} = \sum_{i=1}^{12} A_0 * V_i, \quad (31)$$

где:  $V_i$  – фактический надой молока, кг.

Калькуляционные расчеты позволят ежемесячно рассчитывать фактическую себестоимость продукции, оценить влияние на ее динамику результатов деятельности каждого центра ответственности, анализировать отклонения и принимать соответствующие управленческие решения.

Для построения единой структуры калькуляционных статей затрат и внедрения принципов «стандарт-кост» и «директ-костинг» предлагается номенклатура элементов и статей затрат с распределением сезоны (таблица 34).

Таблица 34 – Статьи и элементы затрат для организации их сезонного учета

Наименование статей и элементов затрат	Летний период (содержание в летнем лагере 05-09 месяц)	Зимний период (содержание на ферме 10-04 месяц)
Прямые трудовые, материальные затраты		
1. Оплата труда основных работников	+	+
2. Оплата труда привлеченных работников	+	-
3. Корма		
а) покупные	+	+
б) собственного производства	-	+
4. Средства защиты животных	+	+
5. Кормокухня	-	+



### Продолжение таблицы 34

Наименование статей и элементов затрат	Летний период (содержание в летнем лагере 05-09 месяц)	Зимний период (содержание на ферме 10-04 месяц)
Косвенные трудовые, материальные затраты		
6. Работы и услуги		
а) автомашин специального назначения		
б) электроснабжение	+	-
в) водоснабжение	+	+
г) услуги сторонних организаций	+	+
	-	+
7. Затраты на содержание основных средств		
а) ГСМ	+	+
б) оплата труда	+	+
Смешанные косвенные материальные затраты		
г) затраты на ремонт основных средств зданий и сооружений машин и оборудования	+	-
	+	+
д) амортизация основных средств	+	+
е) амортизация животных	+	+
8. Потери от брака	+	+
9. Прочие затраты	+	+
Постоянные косвенные и прямые материальные затраты		
10. Общехозяйственные расходы	+	+
11. Расходы по страхованию	+	+

Предлагаемая номенклатура статей и элементов затрат позволит максимально учесть всю величину расходов, которые несет хозяйство в целом, его подразделения в разрезе выделенных периодов (летний период 05-09 месяц, зимний период 10-04 месяц).

Еще одно направление, которое необходимо зафиксировать в учетной политике для отражения вышеуказанных изменений, это совершенствование внутреннего документооборота и внутренней отчетности.

Для выполнения функций контроля необходимо управленческую отчетность разделить на три вида: комплексные отчеты, отчеты по ключевым позициям, аналитические отчеты.

Комплексные отчеты для управления и контроля характеризуют деятельность всего предприятия. Они будут представляться раз в месяц. В

комплексных отчетах будут отражаться затраты и результаты деятельности предприятия в целом и по центрам ответственности (ПРИЛОЖЕНИЯ 3, И).

Предлагаем использовать «Отчет центра затрат», данный документ будет содержать в себе показатели прямых затрат на производство (элемент системы «директ-костинг») и отклонения фактических показателей от плановых (элемент системы «стандарт-кост»). Значимость данного отчета будет состоять в сравнении фактически достигнутых результатов с запланированными и разработке на его основе комплекса мероприятий по улучшению показателей работы на ближайшую перспективу.

Преимущество составления «Отчета по объему продаж, себестоимости и цене реализации продукции» в выявлении причин снижения себестоимости, увеличения производства продукции, финансового результата и других данных с позиции общих сумм.

Отчеты по ключевым позициям будут представляться в любой момент времени. В них отражаются наиболее существенная для текущего функционирования хозяйственной деятельности информация о количестве выпускаемой продукции, ее качестве, объемах продаж и др.

Полученную продукцию предприятие должно отправлять покупателям в точном соответствии с количеством, сроками и другими условиями договоров поставки продукции. Поскольку отгрузку и отпуск продукции разным потребителям производят в течение отчетного периода, как правило, неоднократно и в разное время, необходима оперативная управленческая отчетность о выполнении плана поставок. Для этих целей, по нашему мнению, целесообразно составлять «Отчет о продаже продукции».

Аналитические отчеты составляются по запросу руководителей. В них могут быть приведены данные и указаны причины роста производственных затрат, падения или увеличения объемов производимой продукции, выбытия или пополнения производственного оборудования и других основных средств, снижения рентабельности и др. Аналитические отчеты составляются в

большинстве случаев с учетом рыночной ситуации и отражают взаимосвязь внешних и внутренних факторов развития организации.

«Отчет о произведенной продукции» необходимо использовать для контроля за выполнением графика производства, выявления отклонений от плановых показателей по итогам за сутки и месяц.

Таким образом, можно сформулировать следующие предлагаемые дополнения в учетную политику, отражающие специфику деятельности предприятий молочного животноводства:

- внедрить элементы попередельного метода для возможности идентификации затрат на производство кормов в отчетных периодах, когда они производятся (лето) и когда переходят в категорию запасов в зимний период;

- упорядочить структуру затрат для учета расходов на производство кормов, которые далее будут включаться в состав материальных затрат при производстве молока, для чего ввести дополнительные субсчета на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства», а также новый счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;

- упорядочить классификацию прямых и косвенных расходов в отношении производства молока, выделяя отдельными статьями затраты на рождение и выращивание телят из общей суммы затрат, для чего ввести дополнительные субсчета на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»;

- для повышения оперативности передачи данных в бухгалтерские службы из подразделений внести изменения в документальное оформление внутренних операций и отчетности в соответствии с откорректированными методиками калькулирования и рабочим планом счетов.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Молочное животноводство является важнейшей отраслью сельскохозяйственного производства. В современных условиях критерием жизнеспособности предприятий отрасли является рентабельная работа, определяющая его конкурентоспособность и финансовую устойчивость. Несмотря на принимаемые правительством меры по предотвращению спада производства продукции животноводства в России и повышению эффективности отрасли заметных и существенных положительных сдвигов пока не наблюдается. В этих условиях повышается значимость управленческого учета, как основной информационной базы для принятия своевременных и эффективных управленческих решений по формированию себестоимости продукции для целей ценообразования и повышения рентабельности.

Проведенное исследование позволило автору сформулировать следующие выводы и предложения.

Рассмотрев в первой главе основные теоретические положения и нормативные требования к процессу калькулирования себестоимости продукции, можно сделать вывод о многовариантности выбора методов учета и оценки затрат, включаемых в производственные расходы. Ряд вариантов предлагается в положениях по бухгалтерскому учету и в Налоговом кодексе, остальные предприятия могут разрабатывать самостоятельно с учетом отраслевой и региональной специфики и конкретных условий осуществления своей деятельности. Выбранные методы должны быть зафиксированы в учетной политике и других внутренних нормативных документах предприятия. В соответствии с этим разрабатываются соответствующие формы первичных документов и учетных регистров, а также порядок документооборота между производственными подразделениями и финансовыми службами.

Совершенствование данной системы заключается в максимально четком выборе номенклатуры статей затрат, методов их калькулирования и контроля,

для чего необходимо оптимизировать документооборот при передаче информации из производства в регистры финансового и налогового учета.

Во второй главе на основании проведенного SWOT-анализа, анализа структуры и динамики затрат исследуемого предприятия и изучения статистических материалов по отрасли, были сформулированы особенности деятельности предприятий молочного животноводства (сезонность выполнения работ, риски, связанные с погодными условиями или другими внешними факторами, наличие производства продукции, предназначенной для собственного потребления, использование специфического счета 11 «Животные на выращивании и откорме» и сложный процесс документального оформления перевода молодняка в категорию основных средств, территориальная и организационно-технологическая разобщенность производственных подразделений, неравномерность формирования затрат по отчетным периодам). Выявленные особенности оказывают непосредственное влияние на процесс калькулирования, и соответственно, на ценообразование, а также на получение финансовых результатов, что необходимо учитывать при формировании положений учетной политики.

В третьей главе рассмотрены более конкретно преимущества использования определенных методов калькулирования, повышения аналитичности информации, отражаемых в учетных регистрах по статьям (особенно использованию кормов собственного производства) и распределением затрат на прямые и косвенные (особенно по выращиванию телят), создания структуры управленческой бухгалтерии как системы внутреннего контроля.

Разработаны и рекомендованы для внедрения внутренние документы и учетные регистры, позволяющие отражать затраты с учетом фактора сезонности.

Интеграция информационных потоков, получаемых в системе бюджетирования управленческого учета по центрам ответственности, с документооборотом финансового учета позволит существенно повысить эффективность планирования и контроля нормативных показателей по каждому из элементов и калькуляционных статей и их фактическому исполнению.

Сравнив преимущества и недостатки методов «стандарт-кост», «директ-кост» и ABC-модели, можно сделать вывод о том, что для молочного животноводства наиболее приемлема комбинированная модель ABC, которая позволяет учитывать сложности этапов калькулирования себестоимости молока. Выбор механизма внедрения ABC-модели в рамках системы управленческого учета для каждого конкретного предприятия молочного животноводства должен осуществляться индивидуально в соответствии с целями управления и возможностями обработки планово-экономической информации.

В целом выявленные особенности применяемых в животноводстве методов учета затрат и калькулирования повышают эффективность учетно-аналитического инструментария, что позволит существенно повысить оптимизировать процесс передачи отчетных данных по внутрипроизводственному документообороту. Кроме того, за счет совершенствования калькуляционных процессов повысится точность ценообразования молочной продукции при планировании будущих объемов производства и реализации готовой продукции, а также будут своевременно выявляться отклонения в ходе производственного процесса и резервы снижения себестоимости выпускаемой продукции при формировании финансовых результатов.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 29.07.2018 №272-ФЗ, от 28.11.2018 №444-ФЗ) «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] URL//[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12285/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12285/)Дата обращения: 17.05.2021.
2. Федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ (ред.от 31.12.2017 №481-ФЗ, от 23.04.2018 №112-ФЗ) «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] URL//[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/)Дата обращения: 20.05.2021.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации, Глава 25. Налог на прибыль организаций (введена Федеральным законом от 06.08.2001 № 110-ФЗ, ред. от 01.06.2019) [Электронный ресурс] URL//[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/)Дата обращения: 02.06.2021.
4. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 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 № 1598) [Электронный ресурс] URL//[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_2008/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2008/)Дата обращения: 27.04.2021.
5. Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.10.2016) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (Зарегистрировано в Минюсте России 13.02.2002 № 3245) [Электронный ресурс]URL//[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_35543/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/)Дата обращения: 21.03.2021.

6. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [Электронный ресурс] URL//[https://http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_59524/](https://http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59524/)  
Дата обращения: 10.04.2021.

7. Приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)».

8. Приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации».

9. Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016) «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 02.02.2016 № 40940).

10. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 11.07.2016).

11. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» (введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) (ред. от 26.08.2015).

12. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 11.07.2016).

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 от 16.05.2016 № 64н [Электронный



ресурс]URL//[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_32619](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619) /Дата обращения: 18.03.2021.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 от 06.04.2015 № 57н [Электронный ресурс] URL//[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_) /Дата обращения: 08.04.2021.

15. Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] URL//[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_6208/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/) /Дата обращения: 06.06.2021.

16. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утв. Минсельхозом РФ) [Электронный ресурс] URL//[https://http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_93052/](https://http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_93052/) /Дата обращения: 10.04.2021.

17. Абдакимова А.М. Себестоимость продукции и пути ее снижения / А.М. Абдакимова // В сборнике: Непрерывное профессиональное образование: теория и практика сборник научных статей по материалам IX Международной научно-практической конференции преподавателей, аспирантов, магистрантов и студентов. — 2018. — С. 266-269.

18. Алехина, Л.Л. Основы менеджмента / Л.Л. Алехина. – М.: КноРус, 2018.– 363 с.

19. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учёт: Учебное пособие. Серия «Экономика и управление». Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2016.– 136 с.

20. Бабаев, Ю. А. Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности. Учебник / Бабаев Ю.А., Петров А.М., Кеворкова Ж.А., – 3-е изд. –М.:Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2017. – 349 с.

21. Басова А. В. Бухгалтерский (управленческий) учет: учеб. пособие / А.В. Басова, А.С. Нечаев. — М.: ИНФРА-М, 2017. — 324 с. [Электронный

ресурс] URL//<http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=618004>/Дата обращения:  
18.03.2021.

22. Бахтеева Р.Х. Статистический анализ себестоимости от продаж и оказанных услуг / Р.Х. Бахтеева // Синергия Наук. — 2018. — № 20. — С. 203-210.

23. Бенгина, П.М. Себестоимость продукции как экономическая категория / П.М. Бенгина // Экономика и социум. — 2018. — № 1 (44). — С. 114-116.

24. Бунимович, В. Себестоимость продукции и пути ее снижения / В. Бунимович. – М.: СПб. : Питер, 2018. – 568 с.

25. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Академия, 2016. – 432 с.

26. Глазырин, А.М. Учет косвенных затрат в составе себестоимости продукции, методы их распределения / А.М. Глазырин // В сборнике: Современные проблемы экономики Сборник трудов научной студенческой конференции. — 2019. — С. 29-32.

27. Гонова О.В., Стулова О.В., Малыгин А.А. Совершенствование учета затрат и повышение эффективности сельскохозяйственного производства // Бухучет в сельском хозяйстве. 2015. № 9. – 165 с.

28. Гриценко, А.Н. Методы расчета себестоимости / А.Н. Гриценко // В сборнике: Экономика, управление и право: инновационное решение проблем. Сборник статей XI Международной научно-практической конференции: в 2 частях. — 2018. — С. 52-55.

29. Давыдова, Е.Ю. Влияние выбора метода калькулирования на себестоимость продукции / Е.Ю. Давыдова, В.В. Ананьева // Актуальные проблемы агропромышленного комплекса. – 2016. – С.84-88.

30. Дженстер П., Хасси Д. Анализ сильных и слабых сторон компании: определение стратегических возможностей. Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2018. – 133 с.

31. Дрок, Т.Е. Роль анализа себестоимости продукции в деятельности малого производственного предприятия / Т.Е. Дрок // Сборник статей XVIII Международной научно-практической конференции. В 2 частях. — 2018. — С. 77-84.
32. Илышева Н.Н. Анализ финансовой отчетности: учебник / Н.Н. Илышева, С.И. Крылов. М: Финансы и статистика, 2015. — 368 с.
33. Илышева Н.Н., Синянская Е.Р., Савостина О.В. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. Екатеринбург. Изд-во Уральского университета, 2016.— 156с.
34. Илышева Н.Н., Синянская Е.Р., Савостина О.В., Решетникова О.Е. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебное пособие. Екатеринбург. Изд-во Уральского университета, 2017. — 236 с.
35. Илюхина Н.А. Методика управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / Н.А. Илюхина // Интернет-журнал «Наукovedение» Том 7, № 2, 2015. — 167 с. [Электронный ресурс] URL//<http://naukovedenie.ru/PDF/17EVN215.pdf>/Дата обращения: 08.03.2021.
36. Казакова, С.Л. Себестоимость как показатель экономической эффективности / С.Л. Казакова // В сборнике: Специалисты АПК нового поколения Сборник статей Всероссийской научно-практической конференции. — 2018. — С. 236-239.
37. Камышанов П. И. Финансовый и управленческий учет и анализ / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. — М.: ИНФРА-М, 2017. — 592 с. [Электронный ресурс] URL// <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=791781>/Дата обращения: 08.05.2021.
38. Ковалев, А.Е. Основные направления анализа себестоимости / А.Е. Ковалев // В сборнике: Экономика, бизнес, инновации. Сборник статей II Международной научно-практической конференции. — 2018. — С. 319-321.
39. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): Учебник / Кондраков Н. П. — 5-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ

ИНФРА-М, 2016. – 584 с. [Электронный ресурс] URL//<http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=548934>/Дата обращения: 14.04.2021.

40. Коченкова, Н.И. Анализ методов снижения себестоимости / Н.И. Коченкова // В сборнике: Актуальные проблемы социально-гуманитарных исследований в экономике и управлении материалы IV Всероссийской научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава и магистров факультета экономики и управления. — 2018. — С. 360-364.

41. Крылов С.И. Финансовый анализ: учебное пособие / С.И. Крылов. Екатеринбург: Изд-во Урал.ун-та, 2016. – 160 с.

42. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы. Учебное пособие / М.С. Кузьмина. – М.: КноРус, 2016. – 245 с.

43. Куприянова Л.М. Экономический анализ. Учебное пособие / Л.М. Куприянова. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2017. - 157 с.

44. Курганская Н.И. Планирование и анализ производственной деятельности предприятия / Н.И. Курганская, Н.В. Волкова, О.В. Вишневская. – М.: Феникс, 2018. – 320 с.

45. Лысенко Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Д.В. Лысенко. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 320 с.

46. Малис Н.И. Налоговый учет. Учебное пособие / Н.И. Малис, А.В. Толкушкин. - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 576 с. [Электронный ресурс] URL// <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=468885>/Дата обращения: 21.04.2021.

47. Мизиковский Е. А. Международные стандарты финансовой отчетности и современный бухгалтерский учет в России: учебник для вузов / Е.А. Мизиковский, Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2017. – 560 с.

48. Миславская Н.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / Миславская Н.А., Поленова С.Н. –М.:Дашков и К, 2017. – 372 с.

49. Морозов Н.П. «Оценка стоимости объектов управления в молочно-продуктивном подкомплексе» // «АПК: Экономика, управление». – № 7. – 2017. – 57 с.

50. Мусалаева, С.М. Материальные затраты в составе себестоимости / С.М. Мусалаева // В сборнике: Мировое научное пространство и социум. Материалы международной научно-практической конференции. Ответственный редактор А.А. Зарайский. — 2018. — С. 58-60.

51. Мухтарова, С.И. Основные принципы калькулирования себестоимости и способы снижения себестоимости продукции / С.И. Мухтарова // В сборнике: Учетно-аналитическое обеспечение стратегии устойчивого развития предприятия. Сборник научных трудов. Под общей редакцией Р.А. Абдуллаева. — 2018. — С. 428-431.

52. Мясоедова, В.В. Основные направления снижения себестоимости продукции / В.В. Мясоедова // В сборнике: Экономика и управление: ключевые проблемы и перспективы развития. Материалы VII международной научно-практической конференции. под общей ред. Е.В. Королюк. — 2018. — С. 123-127.

53. Насырова, А.Д. Управление затратами при формировании себестоимости продукции / А.Д. Насырова // В сборнике: Молодежь. Образование. Экономика. Сборник научных статей. Башкирский государственный аграрный университет. Уфа, — 2018. — С. 31-34.

54. Никитина, О.Г. Методика учета и распределения косвенных расходов в управленческом учете / О.Г. Никитина // Научно-аналитический экономический журнал. – 2017. – № 11 (22). – С.15-21.

55. Николаева, С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: учебник для вузов / С.А. Николаева. — М.: Аналитика-пресс, 2015. — 450 с.

56. Нитецкий В. В. Финансовый анализ в аудите. Теория и практика / В.В. Нитецкий, А.А. Гаврилов. – М.: Дело, 2015. – 256 с.

57. Орлов С. Н. Внутренний аудит в современной системе корпоративного управления компанией / С.Н. Орлов. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 284 с.
58. Оскинова, Е.В. Калькулирование себестоимости продукции. Резервы снижения себестоимости, оптимизация затрат / Е.В. Оскинова // Студенческая наука и XXI век. — 2018. — № 16-1. — С. 395-397.
59. Ошовская, Н.В. Теоретические походы к формированию понятия «себестоимость» / Н.В. Ошовская // В сборнике: Интеграционные процессы в науке в современных условиях. Сборник статей Международной научно-практической конференции: в 3 частях. — 2018. — С. 210-213.
60. Петрова, Ю.А. Экономика предприятий / Ю.А. Петрова – М.: ИНФРА — М, 2016. – 224 с. Радостева, Э.М. Понятие и сущность себестоимости продукции / В сборнике: Управление социально-экономическими системами: теория, методология, практика. Сборник статей IV Международной научно-практической конференции. — 2018. — С. 58-64.
61. Полковский, Л. М. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для бакалавров / Полковский Л.М. - М.: Дашков и К, 2017. - 256 с.
62. Портер М. Модель пяти конкурентных сил: описание и пример анализа // Материал сайта «Онлайн-энциклопедия по маркетингу и рекламе – PowerBranding.ru» [Электронный ресурс] URL//<http://powerbranding.ru/biznes-analiz/porter-model/>Дата обращения:30.05.2021.
63. Разу М.Л. Менеджмент / М.Л. Разу. – М.: КноРус, 2016. – 320 с.
64. Рассказова, Е.В. Управление затратами и себестоимостью продукции на основе оценки уровня инновационного потенциала / Е.В. Рассказова // Вестник Московского гуманитарно-экономического института. — 2020. — № 1. — С. 184-193.
65. Ржавина, Ю.Б. Себестоимость продукции и пути ее снижения / Ю.Б. Ржавина // В сборнике: Взаимодействие науки и общества: проблемы и перспективы. Сборник статей по итогам Международной научно-практической конференции. — 2018. — С. 120-121.

66. Роднова, И.С. Классификация затрат предприятия / И.С. Роднова // Российское предпринимательство. — 2015. — № 1 (223). — С. 73-77.
67. Савицкая Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности / Г.В. Савицкая. — М.: ИНФРА-М, 2015. — 304 с.
68. Сигидов Ю.И. Развитие методики бухгалтерского учета финансовых результатов сельскохозяйственных организаций Монография / Ю.И. Сигидов, Г.Н. Ясменко. — М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. — 118 с. [Электронный ресурс] URL// <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=489943>/Дата обращения: 14.04.2019.
69. Сидавская, В.В. Способы исчисления себестоимости отдельных видов продукции / В.В. Сидавская // Аллея науки. — 2018. — Т. 4. — № 1 (17). — С. 156-159.
70. Ситдикова, Э.Х. Пути снижения себестоимости продукции / Э.Х. Ситдикова // Форум молодых ученых. — 2018. — № 1 (17). — С. 1078-1080.
71. Скачко Г.А. Аудит. Учебник для бакалавров / Скачко Г.А., — 2-е изд. — М.: Дашков и К, 2017. — 300 с.
72. Стулова О.В., Гонова О.В., Малыгин А.А. Практика внедрения управленческого учета в сферу сельскохозяйственного производства //Аграрный вестник Верхневолжья. 2015. № 4. — 88 с. [Электронный ресурс] URL//[https://elibrary.ru/download/elibrary\\_36743844\\_83010690.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_36743844_83010690.pdf) / Дата обращения: 08.04.2019.
73. Сухарева, Е.В. Методы распределения затрат при формировании себестоимости энергии / Е.В. Сухарева // BeauBassin, — 2018. — С. 87.
74. Тетерич, В.П. Оценка себестоимости на основе корреляционного анализа / В.П. Тетерич // В книге: Молодёжный аграрный форум — 2018 Материалы международной студенческой научной конференции. — 2018. — С. 192.
75. Топчий, Д.О. Зависимость издержек и себестоимости от объема производства / Д.О. Топчий // В сборнике: Развитие современной науки: теоретические и прикладные аспекты Сборник научных статей студентов,

магистрантов, аспирантов, молодых ученых и преподавателей. Под общей редакцией Т.М. Сигитова. Пермь, — 2018. — С. 104-105.

76. Турулева, Ю.В. Учетно-аналитическое обеспечение формирования себестоимости продукции / Ю.В. Турулева // Молодежная наука в развитии регионов. — 2018. — Т. 1. — С. 337-340. Уралиева, А.Ш. Понятие себестоимости продукции и факторы, влияющие на себестоимость / А.Ш. Уралиева // В сборнике: Актуальные проблемы экономики, учета, аудита и анализа в современных условиях Сборник научных работ студентов, аспирантов и профессорско-преподавательского состава по итогам Национальной научно-практической конференции. Под редакцией М.В. Петровской, В.З. Чаплюка, Л.Н. Сорокиной. — 2019. — С. 56-64.

77. Федулова, Н.Л. Теоретические основы управленческого учета в рамках формирования себестоимости / Н.Л. Федулова // В сборнике: Вопросы современных научных исследований Материалы Международной (заочной) научно-практической конференции. Под общей редакцией А.И. Вострецова. — 2018. — С. 154-163.

78. Фирсова О.А. Конкурентный анализ в бизнесе / О.А. Фирсова. – М.: МАБИВ, 2018. – 102 с.

79. ФляйшерК., БенсуссанБ.Стратегический и конкурентный анализ. Методы и средства конкурентного анализа в бизнесе / Пер. с англ. М.: БИНОМ, Лаборатория знаний. 2017. – 247 с.

80. Фофанов В.А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции различных отраслей. М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2017. – 324 с.

81. Хахонова Н.Н. Бухгалтерский учет и отчетность. Учебник / Н.Н. Хахонова, И.В. Алексеева, А.В. Бахтеев [и др.]; под ред. проф. Н.Н. Хахоновой. – М.: ИОР: ИНФРА-М, 2018. – 552 с. [Электронный ресурс] URL// <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=911281>/Дата обращения: 07.05.2019.

82. Хлесткина Е. В., Мурзагалина Г. М. Сравнительный анализ признания расходов по РСБУ и МСФО // Молодой ученый. – 2018. – №38. – 174



с. [Электронный ресурс]URL//<https://moluch.ru/archive/224/52691/> Дата обращения: 06.06.2021.

83. Целуйко, И.Г. Особенности учета затрат в субъектах малого предпринимательства / И.Г. Целуйко, А.М. Глазырина // Актуальные проблемы агропромышленного комплекса: сборник трудов научно-практической конференции преподавателей, аспирантов, магистрантов и студентов Новосибирского ГАУ. – Новосибирск: ИЦ НГАУ «Золотой Колос», 2018. – С. 310-313.

84. Цыденова Э. Ч. Бухгалтерский и налоговый учет / Э.Ч. Цыденова, Л.К. Аюшиева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2018. – 399 с.

85. Шанин, И.И. Методы расчета себестоимости производимой продукции на предприятиях / И.И. Шанин // Международный студенческий научный вестник. — 2018. — № 2. — С. 44.

86. Шеремет А.Д., СуйцВ.П.Аудит: учебник / 7-е изд., перераб. и доп. М.: Инфра-М, 2017. – 375 с.

87. Шукаева, А.В. Резервы снижения себестоимости продукции и анализ их выявления / А.В. Шукаева // В сборнике: Тенденции и перспективы реализации финансовой политики государства на современном этапе Сборник материалов Международной научно-практической конференции. Под общей редакцией А.А. Грачевой. Научная редакция А.В. Шукаевой. — 2018. — С. 185-188.

88. Шульмин В. А. Экономические основы управления предприятием / В.А. Шульмин. – М.: ТНТ, 2018. – 124 с.

## ПРИЛОЖЕНИЕ А

### Список трудов

1. *Шабалина Д.В., Синянская Е.Р.* ОСОБЕННОСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ, ПРОИЗВОДЯЩИХ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЕ ПРОДУКТЫ Весенние дни науки. Сборник докладов Международной конференции студентов и молодых ученых. Екатеринбург, 2019. С. 59-63.
2. *Шабалина Д.В., Синянская Е.Р.* ПРЕИМУЩЕСТВА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ SWOT-АНАЛИЗА В УПРАВЛЕНИИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМВ сборнике: Российские регионы в фокусе перемен. Сборник докладов XIV Международной конференции. 2020. С. 583-587.
3. *Шабалина Д.В., Синянская Е.Р.* НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ, ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ Весенние дни науки. Сборник докладов Международной конференции студентов и молодых ученых. Екатеринбург, 2020. С. 79-81.
4. *Власова Д.В., Синянская Е.Р.* АНАЛИЗ И ДИНАМИКА СТРУКТУРЫ СЕБЕСТОИМОСТИ МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ В СВЕРДЛОВСКОЙ ОБЛАСТИ ЗА 2018-2020

## ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Сравнение бухгалтерского и управленческого учета

Критерии сравнения	Бухгалтерский учет	Управленческий учет
Предмет	Хозяйственная деятельность организации	Производственная деятельность организации, в целом и ее отдельных структурных подразделений: <ul style="list-style-type: none"><li>• расходы (затраты, издержки)</li><li>• центры ответственности</li><li>• система внутрихозяйственной отчетности</li></ul>
Метод	счета двойная запись документация инвентаризация и др.	<ul style="list-style-type: none"><li>• элементы метода бухгалтерского (финансового) учета – счета, двойная запись, инвентаризация, документация, балансовое обобщение, отчетность</li><li>• индексный метод</li><li>• приемы экономического анализа</li><li>• математические методы (корреляция, линейное программирование, и др.)</li></ul>
Используемые измерители	Денежные	Денежные Натуральные Условно-натуральные

## ПРИЛОЖЕНИЕ В

### Различия финансового и управленческого учета

Классификационные признаки	Финансовый учет	Управленческий учет
Главные потребители	Главным образом внешние пользователи	Менеджеры различных уровней управления, руководители предприятия
Цели ведения учета	Составление финансовой отчетности для внешних пользователей. Документы составлены, и цель считается достигнутой	Обеспечение процессов управления внутри предприятия, внутрипроизводственного планирования и контроля. Цель управленческого учета во времени непрерывна и достигается на короткий миг
Свобода выбора методов ведения учета	Ограничена общепринятыми принципами ведения бухгалтерского учета. Важнейшими элементами метода являются счета и двойная запись, документация и инвентаризация	Никаких ограничений, кроме стоимости, сопоставляемой с доходами от принятия более эффективных управленческих решений
Учетная система	Двойная запись	Любая полезная система
Временной аспект	Нацеленность в прошлое	Нацеленность на будущее
Временной интервал	Обычно год или квартал	Любой
Измерители	Денежные	Любые
Набор показателей	Определен точно. Относительные показатели используются незначительно	Набор до конца не определен
Степень открытости информации	Не представляет коммерческой тайны. Является открытой, публичной и в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами	Является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер
Основные требования к информации	В большей степени точность	В большей степени скорость предоставления
Связь с другими дисциплинами	Основан главным образом на собственном методе	Тесно связан с другими дисциплинами – микроэкономикой, финансами, экономическим анализом, планированием, статистикой и др.
Основной объект учета	Предприятие как единое целое	Подразделения, выделенные по отдельным производствам, видам деятельности, центрам ответственности
Группировка затрат	По экономическим элементам	По носителям затрат в разрезе статей калькуляции
Ответственность за неправильное ведение учета	Наложение штрафных санкций налоговой инспекцией за неправильное формирование финансового результата в целях налогообложения.	Дисциплинарная – причиной привлечения к ответственности могут быть только сами решения или действия, а не данные управленческого учета

## ПРИЛОЖЕНИЕ Г

### БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС\*

на 31 декабря 2018 г.

		Дата (число, месяц, год)	Форма по ОКУД	КОДЫ	
				0710001	
Организация (орган исполнительной власти)	СПК "Птицепсовхоз "Скатинский"		по ОКПО	31   12   2018	00633751
Идентификационный номер налогоплательщика			ИНН		6613005947
Вид экономической деятельности**	Сельское хозяйство		по ОКВЭД 2		01.41.21
Организационно-правовая форма***	СПК - Сельскохозяйственный производственный кооператив		по ОКФС/ОКФС	52	16
Единица измерения:	тыс. руб		по ОКЕИ		384
Местонахождение (адрес)	Свердловская обл. Камышловский р-п.п.Восход, ул.Комсомольская 1				

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2018 г.	На 31 декабря 2017 г.	На 31 декабря 2016 г.
1	2	3	4	5
<b>АКТИВ</b>				
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
Нематериальные активы	1110	-	-	-
Результаты исследований и разработок	1120	-	-	-
Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
Основные средства	1150	438 814	380 300	353 133
Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
Финансовые вложения	1170	13	13	13
Отложенные налоговые активы	1180	-	-	-
Прочие внеоборотные активы	1190	5 984	39 394	24 144
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>1100</b>	<b>444 811</b>	<b>419 707</b>	<b>377 290</b>
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
Запасы	1210	334 184	297 190	281 483
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	-	-	-
Дебиторская задолженность	1230	28 962	12 357	14 386
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	15 000	23 000	25 000
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	2 363	3 176	755
Прочие оборотные активы	1260	85	227	154
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>1200</b>	<b>380 594</b>	<b>335 950</b>	<b>321 778</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>1600</b>	<b>825 405</b>	<b>755 657</b>	<b>699 068</b>

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2018 г.	На 31 декабря 2017 г.	На 31 декабря 2016 г.
1	2	3	4	5
<b>ПАССИВ</b>				
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10 267	11 091	10 892
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	-	-	-
Переоценка внеоборотных активов	1340	-	-	-
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	-	-	-
Резервный капитал	1360	69 591	64 736	58 692
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	642 047	584 736	543 324
<b>ИТОГО по разделу III</b>	<b>1300</b>	<b>721 905</b>	<b>660 563</b>	<b>612 908</b>
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
Заемные средства	1410	-	1 303	3 041
Отложенные налоговые обязательства	1420	-	-	-
Оценочные обязательства	1430	-	-	-
Прочие обязательства	1450	-	842	2 011
<b>ИТОГО по разделу IV</b>	<b>1400</b>	<b>-</b>	<b>2 145</b>	<b>5 052</b>
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
Заемные средства	1510	20 125	20 000	3 332
Кредиторская задолженность	1520	23 787	24 394	38 715
Доходы будущих периодов	1530	59 588	48 555	39 061
Оценочные обязательства	1540	-	-	-
Прочие обязательства	1550	-	-	-
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>1500</b>	<b>103 500</b>	<b>92 949</b>	<b>81 108</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>1700</b>	<b>825 405</b>	<b>755 657</b>	<b>699 068</b>

на основании формы, утвержденной приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 60/н. С формами бухгалтерской отчетности организации (зарегистрирован Минюстом России 2 августа 2010 г., регистрационный № 18023) с изменениями, внесенными приказами Минфина России от 5 октября 2011 г. № 124/н (зарегистрирован Минюстом России 13 декабря 2011 г., регистрационный № 22599), от 17 августа 2012 г. № 113/н (зарегистрирован Минюстом России 4 октября 2012 г., регистрационный № 25592), от 4 декабря 2012 г. № 154/н (зарегистрирован Минюстом России 29 декабря 2012 г., регистрационный № 26501), от 6 апреля 2015 г. № 57/н (зарегистрирован Минюстом России 30 апреля 2015 г., регистрационный № 37103), от 6 марта 2018 г. № 41/н (зарегистрирован Минюстом России 15 мая 2018 г., регистрационный № 51103).

\*\*Орган исполнительной власти заполняет строку в соответствии со следующими видами деятельности: сельское хозяйство, услуги в области сельского хозяйства, пищевая и перерабатывающая промышленность.

\*\*\* Орган исполнительной власти строку не заполняет.

Руководитель

Главный бухгалтер



\_\_\_\_\_  
 (подпись)

Рыков И.А.  
 \_\_\_\_\_  
 (расшифровка подписи)

\_\_\_\_\_  
 (подпись)

Бабкова Е.А.  
 \_\_\_\_\_  
 (расшифровка подписи)

## ПРИЛОЖЕНИЕ Д

## БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

на 31 декабря 2019 г.

	Форма № 1 по ОКУД	Коды	
	Дата (число, месяц, год)	0710001	
Организация (орган исполнительной власти) <u>СПК "Птицесовхоз "Скатинский"</u> по ОКПО		31   12   2019	
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН		00633751	
*Вид экономической деятельности <u>производство сельскохозяйственной продукции</u> по ОКВЭД		6613005947	
**Организационно-правовая форма/форма собственности <u>сельскохозяйственный производственный кооператив / частная</u> по ОКОПФ/ОКФС		01.41	
Единица измерения: тыс. руб. _____ по ОКЕИ		52   16	
Местонахождение (адрес) <u>624843 Свердловская область, Камышловский район, п.Восход, ул.Комсомольская, 1.</u>		384	

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2019г	На 31 декабря 2018 г.	На 31 декабря 2017 г.
1	2	3	4	5
<b>АКТИВ</b>				
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
Нематериальные активы	1110	-	-	-
Результаты исследований и разработок	1120	-	-	-
Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
Основные средства	1150	475 056	438 814	380 300
Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
Финансовые вложения	1170	13	13	13
Отложенные налоговые активы	1180	-	-	-
Прочие внеоборотные активы	1190	6 039	5 984	39 394
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>1100</b>	<b>481 108</b>	<b>444 811</b>	<b>419 707</b>
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
Запасы	1210	352 540	334 184	297 190
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (Дт.сч.76.07 левый и Дт.сч.19 НДС по приобретенным ценностям)	1220	6 580	-	-
Дебиторская задолженность	1230	30 724	28 962	12 357
Финансовые вложения (за исключением денежных средств)	1240	51 000	15 000	23 000
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	3 801	2 363	3 176
Прочие оборотные активы (недостачи)	1260	85	85	227
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>1200</b>	<b>444 730</b>	<b>380 594</b>	<b>335 950</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>1600</b>	<b>925 838</b>	<b>825 405</b>	<b>755 657</b>

Форма 0710001 с.2

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2019г	На 31 декабря 2018 г.	На 31 декабря 2017 г.
<b>ПАССИВ</b>				
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	9 484	10 267	11 091
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	-	-	-
Переоценка внеоборотных активов	1340	-	-	-
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	-	-	-
Резервный капитал	1360	75 808	69 591	64 736
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	675 648	642 047	584 736
<b>ИТОГО по разделу III</b>	<b>1300</b>	<b>760 940</b>	<b>721 905</b>	<b>660 563</b>
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
Заемные средства	1410	25 100	-	1 303
Отложенные налоговые обязательства	1420	-	-	-
Оценочные обязательства	1430	-	-	-
Прочие обязательства (Ист. ст. 76.07 закона)	1450	11 601	-	842
<b>ИТОГО по разделу IV</b>	<b>1400</b>	<b>36 701</b>	<b>-</b>	<b>2 145</b>
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
Заемные средства	1510	-	20 125	20 000
Кредиторская задолженность	1520	51 446	23 787	24 394
Доходы будущих периодов	1530	76 751	59 588	48 555
Оценочные обязательства	1540	-	-	-
Прочие обязательства	1550	-	-	-
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>1500</b>	<b>128 197</b>	<b>103 500</b>	<b>92 949</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>1700</b>	<b>925 838</b>	<b>825 405</b>	<b>755 657</b>



Руководитель И.А. Рыков  
 (расшифровка подписи)

2020 г.

Главный бухгалтер Е.А. Башкова  
 (подпись) (расшифровка подписи)

## ПРИЛОЖЕНИЕ Е



**БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС\***  
на 31 декабря 2020 г.

		<table border="1"> <tr><td align="center" colspan="3">КОДЫ</td></tr> <tr><td align="center" colspan="3">0710001</td></tr> <tr><td align="center">31</td><td align="center">12</td><td align="center">2020</td></tr> </table>	КОДЫ			0710001			31	12	2020
КОДЫ											
0710001											
31	12	2020									
Организация (орган исполнительной власти)	СПК "Птищесовхоз "Скватинский"	Форма по ОКУД	по ОКПО								
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН	6613005947								
Вид экономической деятельности**	Сельское хозяйство	по ОКВЭД 2	01.41.21,								
Организационно-правовая форма***	СПК	по ОКФС/ОКФС	52 16								
Единица измерения:	тыс. руб	по ОКЕИ	384								
Местонахождение (адрес)	Свердловская обл. Камышловский р-н,п.Восход, ул.Комсомольская 1										
Бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту	<input type="checkbox"/>	ДА	<input type="checkbox"/>								
		1	НЕТ								

Наименование аудиторской организации/  
 Фамилия, имя, отчество (при наличии) индивидуального аудитора \_\_\_\_\_

Идентификационный номер налогоплательщика аудиторской организации/  
 индивидуального аудитора \_\_\_\_\_ ИНН

Основной государственной регистрационный номер аудиторской организации/  
 индивидуального аудитора \_\_\_\_\_ ОГРН/ОГРНИ

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2020 года	На 31 декабря 2019 года	На 31 декабря 2018 года
1	2	3	4	5
<b>АКТИВ</b>				
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
Нематериальные активы	1110	-	-	-
Результаты исследований и разработок	1120	-	-	-
Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
Основные средства	1150	486 191	475 056	438 814
Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
Финансовые вложения	1170	13	13	13
Отложенные налоговые активы	1180	-	-	-
Прочие внеоборотные активы	1190	19 172	6 039	5 984
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>1100</b>	<b>505 376</b>	<b>481 108</b>	<b>444 811</b>
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
Запасы	1210	345 148	352 540	334 184
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	17 188	6 580	-
Дебиторская задолженность	1230	52 260	30 724	28 962
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	48 000	51 000	15 000
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	1 494	3 801	2 363
Прочие оборотные активы	1260	138	85	85
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>1200</b>	<b>464 228</b>	<b>444 730</b>	<b>380 594</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>1600</b>	<b>969 604</b>	<b>925 838</b>	<b>825 405</b>

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2020 года	На 31 декабря 2019 года	На 31 декабря 2018 года
1	2	3	4	5
<b>ПАССИВ</b>				
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)*****	1310	9 032	9 484	10 267
Собственные акции, выкупленные у акционеров*****	1320	-	-	-
Переоценка внеоборотных активов	1340	-	-	-
Добавочный капитал (без переоценки)*****	1350	-	-	-
Резервный капитал*****	1360	79 790	75 808	69 591
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)*****	1370	709 789	675 648	642 047
<b>ИТОГО по разделу III</b>	<b>1300</b>	<b>798 611</b>	<b>760 940</b>	<b>721 905</b>
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
Заемные средства	1410	16 800	25 100	-
Отложенные налоговые обязательства	1420	-	-	-
Оценочные обязательства	1430	-	-	-
Прочие обязательства	1450	39 079	11 601	-
<b>ИТОГО по разделу IV</b>	<b>1400</b>	<b>55 879</b>	<b>36 701</b>	<b>-</b>
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
Заемные средства	1510	-	-	20 125
Кредиторская задолженность	1520	37 426	51 446	23 787
Доходы будущих периодов	1530	77 688	76 751	59 588
Оценочные обязательства	1540	-	-	-
Прочие обязательства	1550	-	-	-
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>1500</b>	<b>115 114</b>	<b>128 197</b>	<b>103 500</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>1700</b>	<b>969 604</b>	<b>925 838</b>	<b>825 405</b>

\*\*\* на основании форм, утвержденных приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 06/н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (зарегистрирован Минюстом России 2 августа 2010 г., регистрационный № 18023) с изменениями, внесенными приказами Минфина России от 5 октября 2011 г. № 124/н (зарегистрирован Минюстом России 13 декабря 2011 г., регистрационный № 22599), от 17 августа 2012 г. № 113/н (зарегистрирован Минюстом России 4 октября 2012 г., регистрационный № 25592), от 4 декабря 2012 г. № 154/н (зарегистрирован Минюстом России 29 декабря 2012 г., регистрационный № 26501), от 6 апреля 2015 г. № 57/н (зарегистрирован Минюстом России 30 апреля 2015 г., регистрационный № 37103), от 6 марта 2018 г. № 41/н (зарегистрирован Минюстом России 15 мая 2018 г., регистрационный № 51103), от 19 апреля 2019 г. № 61/н (зарегистрирован Минюстом России 20 мая 2019 г., регистрационный № 54667).

\*\*Орган исполнительной власти заполняет строку в соответствии со следующими видами деятельности: сельское хозяйство, услуги в области сельского хозяйства, пищевая и перерабатывающая промышленность.

\*\*\* Орган исполнительной власти строку не заполняет.

Для потребительских кооперативов (включая кредитные):

- \*\*\*\*\* по строке 1310 "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)" - "Главный фонд";
- \*\*\*\*\* по строке 1320 "Собственные акции, выкупленные у акционеров" - "Целевой капитал";
- \*\*\*\*\* по строке 1350 "Добавочный капитал (без переоценки)" - "Целевые средства";
- \*\*\*\*\* по строке 1360 "Резервный капитал" - "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества";
- \*\*\*\*\* по строке 1370 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" - "Резервный и иные целевые фонды".

Руководитель

Главный бухгалтер  
(при наличии)



\_\_\_\_\_  
(подпись)

\_\_\_\_\_  
Рыков И.А.  
(расшифровка подписи)

\_\_\_\_\_  
Башкова Е.А.  
(расшифровка подписи)

## ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

**Корреспонденция счетов по учету затрат на производство и выход молока  
 по бригаде 1 молочно-товарной фермы**

Хозяйственная операция	Бухгалтерские записи	
	Дебет	Кредит
<b>Центр затрат – бригада 1</b>		
Начислена амортизация коровника, отнесена стоимость ремонта коровника собственными вспомогательными производствами	20-2(1)	02, 23
Начислена оплата труда операторам машинного доения, скотникам; начисление ЕСН	20-2(1)	70, 69
Списана стоимость использованных кормов, медикаментов, подстилки	20-2(1)	10-1,6,9
Списана стоимость потребленной электроэнергии	20-2(1)	23
Услуги автотранспорта, оказанные сторонними организациями	20-2(1)	76
<b>Центр затрат – обслуживающий персонал МТФ</b>		
Начислена оплата труда главному зоотехнику, бригадирам, произведены начисления ЕСН	25-2(1)	70, 69
Начислена амортизация общепроизводственных помещений и отнесена стоимость их ремонта	25-2(1)	02, 23
Отнесены распределяемые затраты на молоко по бригаде 1	20-2(1)	25-2(1)
Оприходована произведенная продукция по бригаде 1	43-2(1)	20-2(1)
В конце отчетного периода списаны коммерческие расходы	90-2	20-2(1)
Списано отклонение фактической себестоимости от плановой в конце отчетного периода	43-2(1)	20-2(1)
Списано отклонение фактической себестоимости проданной продукции от плановой в конце отчетного периода	90-2	20-2(1)

**ПРИЛОЖЕНИЕ 3**

Отчетный период: март 2020 г.  
 Подразделение: МТФ1  
 зав. фермой Михайлов М.А.

Отчет центра затрат – бригада 2

Показатели	План			Факт			Отклонения (+,-)		
	за ме- сяц	с начала квартала	с начала года	за ме- сяц	с начала квартала	с начала года	за ме- сяц	с начала квартала	с начала года
Объем произведенной продукции, ц	1053,0	2106,0	2106,0	1000,0	2023,0	2023,0	-53,0	-83,0	-83,0
Затраты на корма, тыс. руб.	322,0	644,0	644,0	329,0	653,0	653,0	+7,0	+9,0	+9,0
Затраты на оплату труда, тыс. руб.	84,1	168,2	168,2	84,1	168,2	168,2	-	-	-
Затраты на средства защиты животных, тыс. руб.	4,0	8,0	8,0	3,8	7,0	7,0	-0,2	-1,0	-1,0
Затраты на подстилку – всего, тыс. руб.	1,2	2,6	2,6	1,2	2,6	2,6	-	-	-
Затраты энергоресурсов, тыс. руб.	32,0	64,0	64,0	33,0	66,0	66,0	+1,0	+2,0	+2,0
Затраты по ветеринарному обслуживанию – всего, тыс. руб.	33,5	67,0	67,0	32,0	63,0	63,0	-1,5	-4,0	-4,0
Амортизация коровника и оборудования, тыс. руб.	4,22	8,44	8,44	4,22	8,44	8,44	-	-	-
Амортизация продуктивного скота, тыс. руб.	3,15	6,3	6,3	3,15	6,3	6,3	-	-	-
Ремонт коровника, тыс. руб.	33,3	66,6	66,6	34,0	67,5	67,5	+0,7	+0,9	+0,9
Прочие затраты, тыс. руб.	11,37	22,74	22,74	11,3	22,6	22,6	-0,07	-0,14	-0,14
<b>Итого прямых затрат, тыс. руб.</b>	<b>528,94</b>	<b>1057,88</b>	<b>1057,88</b>	<b>535,77</b>	<b>1064,64</b>	<b>1064,64</b>	<b>+6,83</b>	<b>+6,76</b>	<b>+6,76</b>

Упр. бухгалтер \_\_\_\_\_

Отчет по  
 объему продаж, себестоимости и цене реализации продукции

Показатель	Вид продукции - молоко
Плановый выход товарной продукции, ц	34920,0
Фактический выход товарной продукции, ц	35056,0
Отклонение (+,-), ц	+136,0
Плановая себестоимость 1 ц, руб.	919,8
Плановая себестоимость, пересчитанная на фактический выпуск товарной продукции тыс. руб.	32119,0
Фактическая себестоимость товарной продукции, тыс. руб.	33010,0
Отклонение (+,-), тыс. руб.	-891,0
Плановая цена реализации 1 ц молока, руб.	1175,07
Объем продаж по плановой оценке, тыс. руб.	20596,5
Фактический объем продаж, тыс. руб.	14547,0
Отклонение (+,-), тыс. руб.	-6049,5

Упр. бухгалтер

Кундрякова Т.Н.

Отчет об отклонениях от плановых показателей по причинам и виновникам за март 2020 г.

МТФ 1 бригада 2						
Статья затрат	Причины отклонений	Оценка деятельности коллектива	Решение	Фактический расход медикаментов, руб.	Плановый расход медикаментов, руб.	Отклонения, руб. (+, -)
Медикаменты	Низкое качество медикаментов	Не виновен	Учитывать как увеличение планового задания			
	Нарушение технологии хранения и дозировки медикаментов	Виновен	Учитывать в качестве перерасхода в фактических затратах	3000,0	2800,0	+200,0
	Изменение цен на покупные медикаменты	Не виновен	Учитывать как увеличение планового задания	280,0	250,0	+30,0
Всего по статье				3280,0	3050,0	-230,0

Отчет о продаже продукции за март 2020 г.

Покупатель	Вид продукции	Количество, ц						Стоимость продаж, тыс. руб.				Отклонения (+,-)	
		по договорам			фактически			по договорам		фактически		количес- тво, ц	сумма, т.р.
		на дату учета	с начала месяца	с начала года	на дату учета	с начала месяца	с начала года	за месяц	с начала года	за месяц	с начала года		
ЗАО «Клиномолоко»	молоко	25,2	58,4	97,2	23,8	56,4	91,1	21,9	50,8	20,7	44,19	-1,4	-1,2
ОАО «Молочный комбинат»	молоко	35,6	61,9	104,5	35,6	61,9	104,5	30,8	63,4	30,8	63,4	-	-

Упр. бухгалтер \_\_\_\_\_

Отчет о произведенной продукции 15-25 марта 2020 г.

Центр ответственности	Наименование продукции	Ед. измерения	Выпуск за сутки	План производства	Отклонения	Отклонения с начала месяца
МТФ 1	молоко	ц	20,2	20,0	+0,2	+0,5
МТФ 2	молоко	ц	21,3	22,0	-0,7	+0,1
МТФ 3	молоко	ц	18,5	18,0	+0,5	+0,9

Упр. бухгалтер \_\_\_\_\_

## ПРИЛОЖЕНИЕ И

Утверждаю:

« » \_\_\_\_\_ 200 г.

**Производственный отчет  
(ферма 1)**

Затраты, тыс. руб.				Выход продукции			
Статьи и элементы затрат	План	Факт	Отклонен (+/-)		План	Факт	Отклонен (+/-)
С начала года	7900	7919	-19	С начала года	1730	1728	-2
<b>Июль</b>							
1. Оплата труда, в т.ч:	48	48	-	Обслуживалось коров, всего:	300	300	-
а) доярок и скотников	18	18	-	из них доилось	280	280	-
б) бригадирам	14	14	-				
в) работникам на приготовлении кормов	12	12	-	Надосно молока, кг	2950	2933	-17
.....				Жирность, %	3,59	3,6	+0,1
2. Корма	30	32	+2	Жироединиц			
из них покупные	13	15	+2				
3. Средства защиты животных	3	3	-	Приплод			
4. Содержание основных средств	10	14	+4	.....			
а) затраты на ремонт	20	23	+3				
б) ГСМ	15	16	+1				
.....							
5. Работы и услуги	20	18	-2				
а) электроэнергия	15	15	-				
б) водоснабжение	7	7	-				
.....							
<b>Итого:</b>	<b>225</b>	<b>235</b>	<b>+10</b>				

Упр. бухгалтер \_\_\_\_\_  
 подпись расшифровка подписи  
 « » \_\_\_\_\_ 20 г.

Зав. фермой \_\_\_\_\_  
 подпись расшифровка подписи  
 « » \_\_\_\_\_ 20 г.

**ПРИЛОЖЕНИЕ К**

## Должностная инструкция бухгалтера управленческой бухгалтерии

### Общие положения

Бухгалтер управленческой бухгалтерии:

1. Организует работу исходя из главной своей задачи – вести достоверный и оперативный учет затрат на производство продукции молочного скотоводства в соответствии с действующими нормативными и законодательными документами, учетной политикой. Добиваться экономии затрат, более рационального использования материальных и энергоресурсов, оборудования, выполнять контроль и анализ затрат, выхода продукции (работ, услуг).
2. Назначается и освобождается от занимаемой должности руководителем организации по представлению главного бухгалтера.
3. Подчиняется заместителю главного бухгалтера по управленческому учету организации.
4. В практической деятельности руководствуется распоряжениями и указаниями руководителя организации, главного бухгалтера, бизнес-планом, планом-графиком документооборота, нормативными документами и законодательными актами, настоящим документом.
5. Бухгалтеру управленческой бухгалтерии по вопросам контроля и анализа затрат, выхода продукции молочного скотоводства выполнения работ, услуг подчиняются специалисты, руководители подразделений, служб, другие должностные лица, выполняющие функции по указанным вопросам в закрепленных подразделениях.

Бухгалтер управленческой бухгалтерии обязан:

1. Участвовать в составлении бизнес-плана, определять нормативы затрат в молочном скотоводстве, сметы общепроизводственных и общехозяйственных расходов, систему показателей внутренней отчетности, периодичность составления отчетных калькуляций для разных целей управления.
2. Принимать от руководителей подразделений, материально-ответственных лиц в соответствии с графиком документооборота первичные документы и отчеты по учету движения животных, расходу кормов по группам животных, проверять правильность оформления документов.
3. Составлять производственные отчеты по местам возникновения затрат и центрам ответственности и сводные отчеты.
4. Вести учет по счету 20-2 «Животноводство» по центрам ответственности, согласно принятой системе управленческого учета на предприятии.
5. Осуществлять контроль за рациональным использованием материальных ресурсов и обеспечивать соответствие фактических затрат в производственных отчетах с данными производственных заданий.
6. Выполнять расчеты по калькуляции себестоимости, оперативно анализировать себестоимость единицы продукции молочного скотоводства, выявлять причины отклонений от планируемых затрат.
7. Повышать уровень своей квалификации, внедрять прогрессивные формы и методы управленческого учета.
8. Обеспечивать сохранность документов в соответствии с действующим порядком.



9. Систематически проводить учебу с должностными лицами о правильности документального оформления хозяйственных операций, а также изменениях и дополнениях по управленческому учету.

### Права

Бухгалтер управленческой бухгалтерии имеет право:

1. Давать указания руководителям, специалистам подразделений по оформлению первичных документов и составлению внутренней отчетности.
2. Не принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и установленному порядку ведения управленческого учета.
3. Требовать от руководителей, специалистов подразделений правильного оформления и своевременного представления документов по учету затрат на производство и выход продукции в соответствии с графиком документооборота.
4. Вносить предложения по совершенствованию организации управленческого учета в молочном скотоводстве.

### Ответственность

Бухгалтер управленческой бухгалтерии несет ответственность:

1. За своевременность и качество оформления документов, контроля и анализа затрат на производство и выход продукции молочного скотоводства.

Гл. бухгалтер \_\_\_\_\_ Директор \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка) (подпись) (расшифровка)