# **Содержание**

# Введение

1. Теоретические основы учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции

1.1 Понятие затрат, издержек производства, расходов и себестоимости продукции

1.2 Классификация затрат в управленческом учете

1.3 Методы и системы учета затрат, применяемые в отечественной и международной практике управленческого учета

1.4 Значение калькулирования, понятие объектов калькуляции и калькуляционных единиц

2. Организационно-экономическая и правовая характеристика организации

2.1 Местоположение и правовой статус организации

2.2 Организационное устройство, размеры и специализация организации

2.3 Основные экономические показатели деятельности организации

2.4 Организация управленческого учета в организации

3. Учет затрат на производство и исчисление себестоимости молочного скотоводства

3.1 Документальное оформление затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства

3.2 Синтетический и аналитический учет затрат на молочное скотоводство

3.3 Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства

3.4 Рационализация учета затрат и исчисления себестоимости продукции в целях принятия эффективных управленческих решений

Выводы и предложения

Список использованной литературы

Приложение 1

Приложение 2

Приложение 3

Приложение 4

Приложение 5

**Введение**

Молочно-продуктовый комплекс является одним из важнейших структурных элементов агропромышленного комплекса РФ, а молочное скотоводство - одной из ведущих сельскохозяйственных отраслей. Наряду с обеспечением населения страны молочной продукцией молочно-продуктовый комплекс является основным поставщиком молодняка для доращивания и откорма крупного рогатого скота. Молочное скотоводство поставляет для растениеводческих отраслей ценное органическое удобрение - навоз. Свиноводство использует молоко для поросят раннего возраста.

В последние два года в целом по Российской Федерации эффективность молочного скотоводства повысилась. Производство молока стало прибыльным, его объемы в 2010 году по сравнению с 2009 годом увеличились и составили 32,9 млн. (рост на 1,8%). В то же время уменьшился импорт молочной продукции, отечественный продовольственный рынок стал более стабильным.

Потребление молока на душу населения по сравнению с предыдущим годом повысилось на 6кг (на 3%) и составило 222кг, но научно обоснованная норма питания - 360кг. По сравнению с 2006 годом потребление молочной продукции сократилось на 125кг, или на 36%. Следовательно, уровень производства молокопродуктов далеко не покрывает потребности общества.

По оценкам специалистов, к основным путям повышения экономической эффективности молочного скотоводства относятся: интенсификация отрасли посредством создания современной материально-технической базы; соответствующее ветеринарно-зоотехническое обслуживание поголовья; создание прочной кормовой базы; совершенствование концентрации и специализации молочного скотоводства; развитие селекции в молочном направлении; внедрение эффективных методов воспроизводства маточного поголовья; внедрение интенсивных технологий производства молока, наиболее эффективных форм и прогрессивных методов организации труда и стимулирование повышения его производительности; поиск выгодных каналов сбыта; агропромышленная интеграция и кооперация в производстве молочной продукции. При этом рост производства должен быть обеспечен, прежде всего, в результате повышения продуктивности животных. При наличии необходимых условий (обеспечение кормами, квалифицированными кадрами и т.д.) будет увеличиваться и их поголовье.

Важную роль в решении поставленных задач должен играть точный и своевременный учет затрат и выхода продукции молочного скотоводства. Первостепенное значение имеет правильно организованный учет затрат.

Цель исследования заключается в разработке рекомендаций по совершенствованию учета затрат в молочном скотоводстве и организации производства молока на примере конкретного сельскохозяйственного предприятия.

Объектом исследования явилась отрасль молочного скотоводства в кооперативном хозяйстве «Восход» Малопургинского района Удмуртской Республики. Период исследования - с 2008 по 2010 годы.

При выполнении курсовой работы были использованы данные годовых отчетов, первичного учета, планов производственно-финансовой деятельности предприятия, справочно-методическая литература.

**1. Теоретические основы учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции**

**1.1 Понятие затрат, издержек производства, расходов и себестоимости продукции**

Затраты на производство являются частью расходов организации, связанных с выполнением последней обычных (уставных) видов деятельности по производству продукции, выполнению работ и оказанию услуг, являющихся целью создания организации, а также предметом ее деятельности.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утвержденным Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н (с изменениями и дополнениями), под расходами организации понимаются затраты по ее обычным видам (производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг, продаже товаров) и предметам деятельности (предоставление за плату своих активов, а также прав на объекты интеллектуальной собственности, участие в уставных капиталах других организаций), а также прочие расходы, которые учитываются при определении результата финансово - хозяйственной деятельности организации за отчетный период. В состав прочих расходов включаются операционные и внереализационные расходы организации.

Расходы - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала [8,42].

Учет затрат по обычным видам деятельности ведется организацией на счетах 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". Наряду с этим организация может вести учет затрат также по элементам с использованием счетов 30 - 39, которые выполняют функции отражающих счетов бухгалтерского учета. Состав и методика использования счетов 20 - 39 при последнем варианте учета устанавливается организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации [10,43].

Издержки производства - затраты на покупку экономических ресурсов, потребленных в процессе выпуска тех или иных благ.

Любое производство товаров и услуг, как известно, связано с использованием труда, капитала и природных ресурсов, которые представляют собой факторы производства, стоимость которых определяется издержками производства.

В связи с ограниченностью ресурсов возникает проблема наилучшего их использования из всех отвергнутых альтернатив.

Альтернативные издержки - это издержки выпуска благ, определяемые стоимостью наилучшей упущенной возможности применения ресурсов производства, обеспечивающие максимальную прибыль. Альтернативные издержки предприятия называются экономическими издержками. Эти издержки необходимо отличать от бухгалтерских издержек.

Бухгалтерские издержки отличаются от экономических издержек тем, что они не включают стоимость факторов производства, являющихся собственностью владельцев фирм. Бухгалтерские издержки меньше экономических на величину неявного заработка предпринимателя, его жены, неявной земельной ренты и неявного процента на собственный капитал владельца фирмы. Иначе говоря, бухгалтерские издержки равны экономическим минус все неявные издержки [16,43].

Себестоимость продукции - это сумма всех затрат предприятия на производство продукции и ее реализацию (продажу). Для изготовления изделий предприятие затрачивает средства на приобретение сырья, материалов, топлива. В процессе производства используются машины, оборудование, инструмент. Ремонт и замена износившейся техники также требуют определенных затрат. В изготовлении продукции принимают участие все работники предприятия, и всем им выплачивается заработная плата. На реализацию продукции предприятие также затрачивает определенные средства. Если все эти затраты выразить в денежной форме и сложить, то мы получим себестоимость продукции.

Чтобы определить себестоимость каждого отдельного изделия подсчитывают, или, как говорят, калькулируют, все расходы на единицу продукции. В калькуляции все затраты предприятия группируются по статьям расходов (статьям калькуляции): сырье и материалы; топливо и энергия на технологические (производственные) нужды; заработная плата основных производственных рабочих; расходы на освоение новых видов продукции и т.д.

Калькуляция дает возможность подсчитать, во сколько обходится производство изделия и по заводу в целом, и в каждом цехе. При помощи калькуляции можно узнать, какие затраты связаны непосредственно с производством, а какие с его управлением и обслуживанием, во сколько обходится предприятию производство продукции, а во сколько ее реализация (продажа) и т. д.

При калькулировании себестоимости все затраты делятся на прямые и косвенные. Расходы на сырье и основные материалы, на технологическое топливо, заработную плату основных производственных рабочих - это прямые затраты.

К косвенным затратам относятся расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, цеховые, общезаводские и внепроизводственные расходы и т. д. Они связаны с изготовлением не какой-то определенной продукции, а с производством в целом. Например, затраты на освещение и отопление, на содержание зданий, сооружений и оборудования нельзя отнести непосредственно на себестоимость того или иного изделия. Поэтому косвенные затраты распределяют на различные виды продукции пропорционально затратам на заработную плату производственных рабочих или пропорционально прямым расходам или по другим признакам.

Себестоимость продукции - основной показатель работы каждого предприятия. По снижению себестоимости или повышению ее можно судить о качестве работы предприятия.

Снижение себестоимости - важнейший фактор повышения рентабельности производства; за счет снижения себестоимости накапливаются средства для строительства новых заводов, фабрик, шахт, школ, санаториев, домов отдыха. Снижение себестоимости лежит в основе снижения цен на товары народного потребления [21, 44].

**1.2 Классификация затрат в управленческом учете**

В управленческом учете целью любой классификации затрат является оказание помощи руководителю в принятии правильных, обоснованных решений, поскольку менеджер, принимая решения, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут. Поэтому суть процесса классификации затрат - это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

Практика организации управленческого учета в экономически развитых странах предусматривает разные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по исследуемой проблеме.

В этой связи заслуживает внимания классификация затрат, предложенная К. Друри. По его мнению, прежде всего, в учете накапливается информация о трех категориях затрат: расходы на материалы, рабочую силу и накладные расходы. Затем обобщенные затраты распределяются по направлениям учета: 1) для калькулирования и оценки себестоимости произведенной продукции; 2) для планирования и принятия управленческих решений и 3) для осуществления процесса контроля и регулирования. Кроме того, в каждом из перечисленных выше трех направлений, в свою очередь, происходит дальнейшая детализация затрат в зависимости от целей управления [1, 42].

Нисколько не умаляя достоинства предложенной классификации затрат, считаем, что сужение возможностей управленческого учета рамками только этих направлений не совсем отвечает требованиям нынешнего времени. Как известно, управленческий учет призван достигать намеченной цели через свои функции. У каждой функции имеется свое назначение, цель, задачи, а также методы, приемы и способы их достижения. В связи с этим предлагаем расширить направления классификации затрат, подчинив их возможностям каждой функции управленческого учета. При этом необходимо иметь в виду, что один и тот же классификационный признак в разных направлениях может дать разный результат и наоборот.

Обобщенно классификацию затрат предприятия применительно для управленческого учета можно представить в следующем виде (табл. 1).

Таблица 1 - Классификация затрат в управленческом учете

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Классификационные признаки с учетом функций управления | Виды затрат | |
| 1 | Процесс принятия управленческих решений | Явные и альтернативные; релевантные и нерелевантные; эффективные и неэффективные | |
| 2 | Процесс прогнозирования | Краткосрочные и долгосрочные | |
| 3 | Процесс планирования | Планируемые и непланируемые | |
| 4 | Процесс нормирования | Стандарты, нормы и нормативы и отклонение от них | |
| 5 | Процесс организации | По местам и сферам возникновения; функциям деятельности и центрам ответственности | |
| 6 | Процесс учета | Одноэлементные и комплексные; по статьям калькуляции и экономическим элементам; постоянные и переменные; основные и накладные; прямые и косвенные; текущие и единовременные | |
| 7 | Процесс контроля | Контролируемые и неконтролируемые | |
| 8 | Процесс регулирования | Регулируемые и нерегулируемые |
| 9 | Процесс стимулирования | Обязательные и поощрительные |
|  | Процесс анализа | Фактические; прогнозные, плановые; сметные; стандартные; общие и структурные; полные и частичные |

**1.3 Методы и системы учета затрат, применяемые в отечественной и международной практике управленческого учета**

Среди существующих систем учёта затрат выделяют:

1) Absorption costing;

2) Activity – Boscol – Costing (АВС);

3) Direct – Costing – Sistem.

Система Absorption costing предназначена для исчисления полных затрат. Она предполагает распределение всех затрат между реализованной продукцией и остатками продукции. При этом расходы подразделяются в зависимости от их функциональной роли на производственные, реализованные и административные. Расчет финансового результата при этом методе учёта выглядит следующим образом:

Выручка – Производственные затраты =Валовая прибыль – Коммерческие и административные расходы = Чистая прибыль

Метод Activity – Boscol – Costing сочетает в себе элементы учёта и управления затратами. Суть данного метода построена на принципе снижения издержек при помощи управления потреблением ресурсов с помощью выявления так называемых побудителей (факторы, благоприятно сказывающиеся на рост прибавочного продукта). Метод ABC позволяет выявить затраты, которые фактически не участвуют в росте прибавочного продукта (прибыли) и исключить их из производственного цикла, и те затраты, которые активно участвуют в росте прибавочного продукта и повышают ценность изделия.

Коротко методологию системы ABC можно представить следующим образом:

1) определение основных видов деятельности предприятия: основные (фондоемкие, трудоемкие) и вспомогательные (заказы материалов, их получение, переработка, административные расходы и др.);

2) определение факторов себестоимости по конкретным видам деятельности (например, если плановые затраты на производство собираются по сериям составляющих элементов какой-либо установки, то основным фактором оказывающим влияние, будет количество этих серий);

3) создание центров ответственности по каждому виду деятельности;

4) перенесение затрат с видов деятельности на создание продуктов. В качестве базы распределения принимается спрос на продукцию. Как измеритель процесса здесь выступают факторы себестоимости, оказывающие влияние по конкретному виду деятельности [18, 43].

Данный метод имеет ряд достоинств. Он позволяет подробно анализировать накладные расходы, что имеет большое значение для управленческого учета.

Метод ABC дает возможность более точно определить затраты на неиспользуемые мощности для периодического их списания на счет прибылей и убытков. Стоимость единицы продукции, оцененная с помощью данного метода, является наилучшей финансовой оценкой потребленных ресурсов, так как учитывает сложные альтернативные способы определения связей между продукцией и использованием ресурсов.

Метод ABC позволяет косвенным образом оценить уровень производительности труда: отклонение от количества потребленных ресурсов, а следовательно, от выпуска или сравнения фактического уровня распределения затрат с тем объемом, который мог бы быть возможным при реальном обеспечении ресурсами.

Метод ABC не только поставляет новую информацию о затратах, но и генерируют ряд показателей нефинансового характера, в основном, измеряющих объемы производства и определяющих производственные мощности предприятия.

Система Метод Direct–Costing (учёт переменных затрат) считается самой точной для калькуляции затрат. При системе Direct–Costing определяется ограниченная себестоимость, включающая в себя только сумму переменных затрат. Этот показатель сравнивается с выручкой за период и определяется маржинальный доход за отчетный период (брутто прибыль, сумма покрытия). Нетто-прибыль предприятия представляет собой разницу между полученной величиной и суммой постоянных затрат, которые не распределяются между изделиями, а списываются общей суммой на финансовые результаты отчетного периода (одноступенчатый учет сумм покрытия) [14, 43].

**1.4 Значение калькулирования, понятие объектов калькуляции и калькуляционных единиц**

Калькулирование (от латинского calculatio - счёт, подсчёт) - способ определения себестоимости продукции или услуги а также себестоимости производственных ресурсов. Калькулирование производится на основе учётных и расчётных затрат и на основе структуры этих затрат. Расчёт структуры затрат опирается на понимание типа производства, вида производства, загрузки предприятия, прочих «вспомогательных» процессов (таких как маркетинг, логистика и т.д.) и в зависимости от категории производства.

Калькулирование, в отличии от калькуляции, не определяет затраты в стоимостной (денежной) форме на производство единицы или группы единиц изделий, или на отдельные виды производств, так как занятие счётом ради счёта в калькулировании не имеет смысла. Калькулирование берёт за расчётную основу затраты или виды затрат из сложенных по определённым видам статей затрат из бухгалтерского учёта.

Калькулирование используется как для предварительной оценки себестоимости, так и для последующего завершающего контроля. В управленческом учёте помимо выше описанных целей высоко приоритетным является оперативный контроль себестоимости. С помощью калькулирования определённая себестоимость (наборов) продуктов или услуг в первую очередь используется в ценовой политике организации для определения минимальной, максимальной и оптимальной рыночной цены продукции (услуги) и их рыночного потенциала. Себестоимости внутренних ресурсов и промежуточных продуктов служат в рамках контроллинга и других систем менеджмента внутренней оценке эффективности работы организации или соответствующим источником информации другим подразделениям.

Примеры калькулирования различных себестоимостей:

1) себестоимость тоннокилометра в денежном измерении для определённого вида грузового транспорта при ожидаемой средней по загрузке ситуации с заказами на логистическом предприятии;

2) себестоимость услуги ремонта в денежном измерении для определённого вида производственных установок и определённого вида поломок при ожидаемой максимальной частоте поломок на определённый временной этап.

3) себестоимость одного обращения одного подразделения за услугами другого подразделения при оговоренной минимальной и максимальной частоте обрашений на определённый временной этап.

Таким образом, калькулирование – это процесс расчета себестоимости партии изделий, единицы изделий, группы однородных продуктов предприятия, набора продуктов (услуг), отдельной производственной операции, отдельной стадии производства или реализации товара, отдельной услуги или работы. Результаты этого процесса получаются более достоверными, если объекты калькулирования устанавливаются применительно к технологическим процессам производства и реализации товара (услуг). В зависимости от целей калькулирования его объектом может выступать как готовое изделие (товар, услуга), так и незавершенное производством изделие или отдельная операция по продвижению товара (услуги) на рынок.

Под объектом калькуляции понимается вид или однородная группа приобретенных материальных ценностей, изготовленных изделий или выполненных работ, себестоимость которых необходимо исчислить.

Под калькуляционной единицей понимается измеритель объекта калькулирования. Для однородных продуктов применяются условные укрупненные калькуляционные единицы.

В качестве количественных измерителей объекта калькулирования применяются следующие единицы измерения:

1) натуральные (штуки, тонны, метры и т.д.);

2) стоимостные;

3) единицы работы персонала или средств труда (нормо-час работы специалиста, машино-час, тонно-километр перевозок и пр.).

**2. Организационно-экономическая и правовая характеристика организации**

**2.1 Местоположение и правовой статус организации**

Сельскохозяйственный производственный кооператив «Восход» создан гражданами на основе добровольного членства в соответствии 8 апреля 1998 года. Местонахождение СПК «Восход» - Удмуртская Республика, Малопургинский район, д. Абдэс-Урдэс.

Согласно Гражданскому кодексу РФ производственным кооперативом признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности, основанной на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами (участниками) имущественных паевых взносов. Законом и учредительными документами производственного кооператива.

Кооператив является правопреемником сельскохозяйственного предприятия «Красная Звезда» в части, определенной разделительным балансом и передаточным актом реорганизации в форме выделения.

Кооператив является коммерческой организацией, может участвовать в образовании потребительских кооперативов и союзов кооперативов в соответствии с ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации». Кооператив создан на неопределенный срок для совместной деятельности по производству, переработке, сбыту сельскохозяйственной продукции с учетом рационального использования земли и других ресурсов и получения на этой основе прибыли для повышения благосостояния членов кооператива, улучшения условий труда и быта. Основными видами деятельности являются: производство, переработка сельскохозяйственной продукции; проведение торговой, закупочной и бытовой деятельности; добыча в установленном порядке местного сырья и его переработка; оказание услуг; осуществление внешнеэкономической деятельности у установленном порядке.

Сельскохозяйственный производственный кооператив «Восход» является коммерческой организацией.

Члены СПК «Восход» несут по обязательствам кооператива субсидиарную ответственность в размерах и в порядке, предусмотренных законом о производственных кооперативах и уставом кооператива.

Учредительным документом СПК «Восход» является его устав, утверждаемый общим собранием его членов. Устав кооператива так же содержит следующие сведения: условия о размере паевых взносов членов кооператива; о составе и порядке внесения паевых взносов членами кооператива и их ответственности за нарушение обязательства по внесению паевых взносов; о характере и порядке трудового участия его членов в деятельности кооператива и их ответственности за нарушение обязательства по личному трудовому участию; о порядке распределения прибыли и убытков кооператива; о размере и условиях субсидиарной ответственности его членов по долгам кооператива; о составе и компетенции органов управления кооперативом и порядке принятия ими решений, в том числе о вопросах, решения по которым принимаются единогласно или квалифицированным большинством голосов [13, 43].

**2.2 Организационное устройство, размеры и специализация организации**

Рассмотрим размеры, специализацию и организационное устройство СПК «Восход». Основным показателем, наиболее точно характеризующим размеры сельскохозяйственного предприятия и производства, является стоимость валовой и товарной продукции. Кроме того, для характеристики размеров хозяйства используются косвенные показатели: площадь сельскохозяйственных угодий и пашни в обработке, поголовье скота, стоимость основных производственных фондов, численность работников (см. приложение 1 табл. 2)

Как видно из табл. 2, стоимость валовой продукции в сопоставимых ценах значительно колеблется по годам. В отчетном 2010 году она составила 669 тыс.руб. и была на 14%больше, чем в 2008 году, но на 8,2% меньше, чем в 2009 году. Увеличение стоимости валовой продукции по сравнению с неблагоприятным по погодным условиям 2008 годом произошло за счет роста производства продукции растениеводства на 41,6%. Этот рост был обусловлен повышением урожайности сельскохозяйственных культур, и изменениями в структуре производства. В то же время объем производства продукции животноводства уменьшился на 11% из-за сокращения поголовья молодняка крупного рогатого скота. Стоимость товарной продукции увеличилась за 3 года на 71.2%, но главную роль сыграло повышение реализационных цен, а не рост производства (см. приложение 1).

Площадь земель сельскохозяйственного пользования довольно устойчива. Лишь в 2009 году она уменьшилась на 8 га (на 0,1%) за счет сокращения площади пастбищ. В 2010 году состав и площадь угодий остались без изменений. Однако, наблюдается уменьшение производственных и трудовых ресурсов предприятия. В 2010 году по сравнению с 2008 годом, при незначительном (на 0,9%) увеличении энергетических мощностей, стоимость основных производственных фондов основной деятельности уменьшилась на 11,6%, а всех основных средств - на 9,7%. Причиной стало списание части стоимости зданий животноводческих ферм. В связи с сокращением объема работ в животноводстве уменьшился расход электроэнергии на производственные нужды - на 46,7%. Численность работников хозяйства за анализируемый период сократилась на 15,6%, в том числе занятых в сельскохозяйственном производстве - на 15,2.

По сравнению с другими хозяйствами района, СПК «Восход» можно отнести к предприятиям среднего размера.

Эффективность использования природно-климатических и экономических условий предприятия во многом зависит от уровня его специализации. В своем конкретном проявлении специализация отражает производственное направление и отраслевую структуру хозяйства. Производственное направление определяется по структуре товарной продукции, которая позволяет установить основные и дополнительные отрасли.

В СПК «Восход» нет ярко выраженной главной отрасли. Основной отраслью является зерновое производство, вторая по значению отрасль скотоводство. За последние три года в общей сумме выручки в 2,6 раза увеличилась доля зерна, на 2,8% - доля молока, на 0,9% - доля мяса крупного рогатого скота. В среднем за 2008-2010 г.г. в структуре выручки приходилось: на зерно- 38,4%, на молоко - 17,1%, на мясо крупного рогатого скота - 6%. Следовательно, производственное направление предприятия зерновое с развитым молочно-мясным скотоводством.

Большой удельный вес в выручке занимает продукция собственного производства, реализованная в переработанном виде - в среднем 15,1%. СПК «Восход» имеет магазин в районном центре, где продает подсолнечное масло, хлебобулочные и кондитерские изделия, крупы, сметану собственного производства.

Кроме того, предприятие продает в небольших количествах маслосемена подсолнечника, мёд, свиней и лошадей на мясо. На эти виды продукции приходится в среднем 8,4% общей выручки. Высокий удельный вес в выручке занимают поступления денежных средств от реализации прочей продукции, товаров, работ и услуг - 14,7% общей суммы, но он постоянно уменьшается.

На предприятии сложилась цеховая структура организации производства и управления. Здесь созданы цехи: растениеводства (включает тракторно-полеводческую бригаду и зерноток, где предусмотрена доработка зерна и маслосемян подсолнечника), животноводства (в него входят молочнотоварная ферма, ферма по выращиванию и откорму молодняка крупного рогатого скота, свиноферма, конеферма, пасека); подсобных промышленных производств (хлебопекарня, цех по производству подсолнечного масла, пилорама). Вспомогательные производства объединены в цех механизации (электрохозяйство, ремонтная мастерская, бригада механизации животноводческих ферм, машинный двор). Такая организационная структура соответствует специализации СПК «Восход».

Большое влияние на результаты хозяйственной деятельности оказывает уровень интенсификации производства. В настоящее время рост инвестиций на развитие более современных средств производства, более квалифицированного труда в расчете на единицу земельной площади должен обеспечивать основную долю прироста сельскохозяйственной продукции. Уровень интенсификации характеризуют показатели энерго-, трудо-, фондообеспеченности предприятия; энерго-, фондо- и электровооруженности труда; сумма затрат на 100га сельскохозяйственных угодий. Они позволяют судить об обеспеченности предприятия производственными ресурсами. Показатели уровня интенсификации производства в СПК «Восход» приведены в приложении 2 табл. 3.

Данные табл. 3 показывают, что уровень интенсивности производства в анализируемом предприятии низкий. Распаханность сельскохозяйственных угодий составляет 60,7%, что на 19 п.п. меньше, чем в среднем по Ульяновской области. В 2003 году фондообеспеченность предприятия была на 12.2% ниже среднеобластного уровня, энергообеспеченность меньше на 5,5%, трудообеспеченность - на 34,5%, расход электроэнергии на производственные нужды - на 44,2%, производственные затраты на 100 га сельскохозяйственных угодий - на 24,5% меньше, чем в среднем по области. Выше среднеобластных показатели фондо- и электровооруженности труда, соответственно, на 35,4% и 45,7%, а также площадь сельскохозяйственных угодий, приходящаяся на 1 работника - на 54,2%. Это объясняется низкой трудообеспеченностью кооператива.

В динамике лет фондо- и трудообеспеченность предприятия снизились. В связи с сокращением поголовья скота уменьшился расход электроэнергии на производственные нужды в расчете на 100 га сельскохозяйственных угодий - на 46,6%, на 1 работника - на 37,7%. Увеличились только энергообеспеченность (на 1%) и затраты на основное производство (на 37,1%). Число работников, занятых в сельском хозяйстве, в расчете на 100 га сельскохозяйственных угодий уменьшилось на 13,6%, затраты труда также сократились, но в меньшей степени - на 7,4%, т.е. рабочая сила стала использоваться более интенсивно. В целом можно сделать вывод, о снижении уровня интенсивности производства во времени (см. приложение 2).

В 2010 году по сравнению с 2008 годом на предприятии сократилось производство мяса крупного рогатого скота на 20,3%, но увеличилось производство молока - на 2,4%, и зерна - в 2,2 раза. Значительный прирост производства зерна был обеспечен за счет расширения площади зернового клина в 2,9 раза и повышения урожайности культур на 27,3%. Благодаря этому общий выход валовой продукции в расчете на 100га сельскохозяйственных угодий увеличился на 14,1%. Соответственно, повысились показатели производительности труда, использования средств производства. Стоимость валовой продукции в сопоставимых ценах возросла: на 1 работника - на 34,2%, на 1 чел.-ч. затрат труда в сельскохозяйственных отраслях - на 20,6%, на 100 руб. основных фондов основной деятельности - на 28,1%. Однако это обусловлено не только ростом объема производства, но и уменьшением численности работников, стоимости основных средств. Фондоотдача, рассчитанная по себестоимости валовой продукции сельского хозяйства, повысилась на 54.8%, по стоимости товарной продукции - на 80,4%. При этом фондоотдача очень низкая - на 100 руб. стоимости всех основных средств получено лишь 8,22 руб. выручки. Предприятие является убыточным. В 2008 году уровень убыточности его производственно-сбытовой деятельности составил 11,2%. По сравнению с 2008 годом размер убытка от продаж был уменьшен на 9,1%, уровень убыточности снизился на 8 п.п.

Следует отметить, что лучшие результаты были получены в 2009 году. По сравнению с этим годом, в 2010 году выход валовой продукции уменьшился в расчете на 100га угодий - на 8,2%, на 1 чел.-ч. затрат труда - на 9,6%. Сумма убытка превысила показатель 2007 года в 2,5 раза, уровень убыточности основной деятельности стал выше на 5,1 п.п.

**2.3 Основные экономические показатели деятельности организации**

Скотоводство является второй по значению отраслью СПК «Восход». Поголовье коров небольшое - 280 голов. В среднем за 2008-2010 г.г. на молоко приходилось 17,8% общей выручки от продаж, 25,1% стоимости валовой продукции. Доля молочного скотоводства в сумме производственных затрат составила 22,1%, в общих затратах труда - 16,1%. При этом производство и реализация молока приносит предприятию большую часть убытка - в среднегодовом исчислении 68,4% всей суммы.

В 2010 году по сравнению с 2008 годом затраты труда в молочном скотоводстве уменьшились на 14.3%, производственные затраты возросли на 42,9%, стоимость валовой продукции отрасли в сопоставимых ценах увеличилась на 2,3%, составив 176 тыс.руб. Выручка от продаж молока за период увеличилась на 84% и в 2010 году составила 1686 тыс.руб. Размер убытка от реализации молока несколько уменьшился, но его удельный вес в общей сумме убытка предприятия возрос с 42,7% до 45,9%, т.е. на 3,2 п.п.

Основу сохранения размера животноводческих отраслей и их эффективного развития составляет воспроизводство стада - регулярная замена выбывающего поголовья высокопродуктивными животными. Для правильной организации воспроизводства требуется определенное соотношение половых и возрастных групп животных (структура стада). Структура стада является одним из важнейших факторов, влияющих не только на темпы воспроизводства поголовья, но и на уровень выхода продукции и её себестоимость. Рассмотрим приложение 4табл. 5.

В товарных хозяйствах, где помимо производства молока выращивают крупный рогатый скот на мясо, в стаде должно быть 40-60% коров. Как видно из таблицы, в СПК «Восход» в 2010 году это соотношение было соблюдено. По сравнению с предыдущими годами удельный вес коров в стаде увеличился на 5. п.п. и составил 40,8%. В структуре поголовья крупного рогатого скота увеличилась доля ремонтного молодняка. Однако поголовье нетелей и телок старше двух лет очень небольшое, интенсивность обновления стада коров низкая, что отрицательно сказывается на воспроизводстве стада.

Выход приплода на 100 коров и нетелей составил в среднем за 3 года 92 головы. Падеж составил в среднем 14,2%. Основной причиной падежа является заболеваемость животных. Поэтому в условиях СПК «Восход» важно улучшить ветеринарное обслуживание скота и его кормление, а также ликвидировать яловость маточного поголовья, приобрести племенных быков-производителей. Воспроизводство стада должно сопровождаться улучшением его породного состава. В СПК «Восход» молочное стадо состоит из коров черно-пестрой породы, и в дальнейшем обновление породного состава не планируется.

На выход валовой продукции скотоводства влияет большое количество факторов: обеспеченность животных кормами и их качество, условия содержания скота, наличие квалифицированных кадров и уровень механизации производственных процессов, уровень зоотехнической и ветеринарно-профилактической работы. Однако все они влияют на выход продукции через размер поголовья и продуктивность скота.

Расчеты показывают, что в 2009 году по сравнению с 2008 годом производство молока уменьшилось на 744ц, в том числе на 405ц - из-за снижения продуктивности коров и на 369ц - из-за сокращения поголовья. В 2009 году по сравнению с 2008 годом было получено молока от 1 коровы на 9,2% больше, за счет этого валовой надой мог увеличиться на 501 ц, но из-за уменьшения поголовья хозяйство недополучило 369ц молока, в итоге прирост производства составил только 132ц. Следовательно, главным фактором увеличения производства молока в СПК «Восход» является устойчивое повышение продуктивности коров [17, 43].

**2.4 Организация управленческого учета**

Организация бухгалтерского учета в СПК «Восход» осуществляется в соответствии с законом РФ от 21 ноября 1996года «О бухгалтерском учете» (введен в действие 28 ноября 1996г.) и Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ (утвержденным Приказом Минфином РФ 29 июля 1998г. №34 н, введен в действие 19 января 1999г.). В СПК «Восход» пользуются планом счетов, утвержденным в 1994 году.

Структура бухгалтерской службы следующая: главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, бухгалтер по заработной плате, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по реализации, кассир.

В обязанности главного бухгалтера входит разработка финансовых показателей в перспективных планах коопхоза вместе со специалистами предприятия, контроль за выполнением, обеспечение ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством, составление отчетности и своевременная передача её в соответствующие органы и т.д.

Обязанности остальных членов бухгалтерской службы устанавливает главный бухгалтер в соответствии с их квалификацией и опытом работы.

Согласно пункта 3 статьи 9 Закона о бухгалтерском учете, в хозяйстве предусмотрен перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов. В него входят руководитель и главный бухгалтер.

Пунктом 3 статьи 9 Закона о бухгалтерском учете и пунктом 8 Положения по ведению бухгалтерского учета предусмотрено, что организация должна утвердить правила документооборота.

Все документы, служащие основанием для бухгалтерского учета, должны представляться в бухгалтерии в сроки, позволяющие использовать содержащуюся в них информацию наиболее эффективно при принятии решений. Порядок движения документов устанавливается специальным графиком, называемым документооборотом. Документооборот - это движение первичных документов от момента их создания со сдачи в архив. График документооборота разрабатывается главным бухгалтером и является одним из элементов учетной политики, разрабатываемой на отчетный год и утверждаемой приказом руководителя. Он представляет собой перечень исполнителей, сроков поступления документов в бухгалтерию от оперативных работников (кладовщиков, зоотехников, заведующего фермой и др.), сроков обработки и прохождения документов внутри учетного аппарата и завершения всех работ за отчетный период вплоть до составления бухгалтерского баланса и отчетности.

После сдачи годового отчета все документы, относящиеся к отчетному году, должны быть соответствующим образом подготовлены и сданы в архив, так как через неопределенное время может возникнуть необходимость обратиться к информации.

В колхозе используют журнально-ордерную форму учета. Особенностями журнально-ордерной формы учета являются: применение для учета хозяйственных операций журналов-ордеров, запись в которых ведется только по кредитовому признаку; совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета; отражение в журналах-ордерах хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления отчетности.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных и хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы. Сводные и первичные учетные документы составляются на бумажных носителях.

Инвентаризация имущества в СПК «Восход» проводится ежегодно по основным средствам перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, один раз в шесть месяцев по материальным запасам, один раз в месяц по кассе. Она проводится на основании приказа, утвержденного председателем коопхоза, в котором оговаривается дата проведения инвентаризации и перечень проверяемого имущества.

В соответствии с приказом об учетной политике коопхоза в хозяйстве для целей налогообложения выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется по мере её оплаты (при безналичных расчетах - по мере поступления средств за продукцию (работы, услуги) на счета в банке, а при расчетах наличными деньгами - по поступлении средств в кассу).

Метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) устанавливается хозяйством на длительный срок исходя из условий хозяйствования и заключаемых договоров.

Годовая отчетность в коопхозе представлена годовым отчетом, который состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета о движении капитала, приложений к бухгалтерскому плану, а также специализированных форм отчетности. Квартальная отчетность представлена бухгалтерским балансом и отчетом о прибылях и убытках.

Правильно налаженный учет помогает осуществлять контроль за издержками производства, вскрывать внутренние резервы отраслей. В частности, в животноводстве, располагая точными данными о количестве и качестве кормов, численности поголовья скота, выходе продукции и т.п., можно правильно организовать управление отраслью, добиться увеличения производства продукции. При организации бухгалтерского учета в животноводстве необходимо учитывать, что затраты здесь разграничиваются по отраслям и видам производства. В животноводстве, как и в других отраслях, производимые затраты неоднородны. Они включают различные конкретные материальные расходы (корма, биопрепараты, медикаменты, различные материалы и т.д.), затраченный труд, износ основных средств.

Бухгалтерский учет в животноводстве должен обеспечить строгое разделение затрат по их видам.

В качестве объектов учета затрат выделяют отдельные виды и группы скота в пределах отраслей: крупный рогатый скот (молочное и мясное скотоводство), свиноводство и т.д. [4, 42].

**3. Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства**

**3.1 Документальное оформление затрат на производство и выхода продукции молочного скотоводства**

Для первичного учета затрат и выхода продукции в молочном скотоводстве применяют большое количество различных документов, на основании которых производятся записи в учетные регистры.

Все первичные документы по учету затрат и выходу продукции делятся на следующие группы:

а) документы по учету затрат труда (табель учета рабочего времени, расчет начисления оплаты труда, наряды, приказ об отпуске и т.д.);

б) документы по учету затрат предметов труда (акты на списание материальных ценностей, накладные и т.д.);

в) документы по учету затрат использования средств труда (начисление износа);

г) документы по учету выхода продукции.

Основным документом по учету затрат труда работников является расчет начисления оплаты труда работникам животноводства. Начисление оплаты труда животноводам производится в основном за полученную продукцию (молоко, приплод). Поэтому для начисления оплаты привлекаются и документы, в которых фиксируется выход продукции: журналы учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных, акты на перевод животных из группы в группу. На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции начисляют оплату труда животноводам в соответствии с действующими в коопхозе расценками.

Учет отработанного работниками времени ведут ежедневно по каждому работнику фермы в табеле учета рабочего времени [2, 42].

Основным видом расходов предметов труда в животноводстве является расход кормов, первичный учет которых на фермах ведут в ведомостях учета расхода кормов. Ведомость является комбинированным накопительным документом, на основании которого проводят и выдачу (отпуск) кормов, и списание их в расход. Сводный учет расхода кормов по ферме ведут в журнале учета расхода кормов. В нем на каждый вид и группу животных отводят отдельные страницы для записи расхода кормов по каждому их виду в физической массе, в переводе на кормовые единицы и при необходимости по содержанию переваримого протеина.

Расход прочих материальных ценностей (биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств и т.п.) оформляют в установленном порядке лимитно-заборными ведомостями, накладными.

Амортизация основных средств в затраты животноводства включается по данным «Ведомости начисления амортизационных отчислений», а также распределения амортизационных отчислений.

Для ежедневного учета надоенного молока используются журналы учета надоя молока. В них учитывается количество надоенного молока дояркой от закрепленной группой коров. Запись делает бригадир. В конце рабочего дня доярки расписываются в журнале за общее количество надоенного молока ими за день, затем ставит свою подпись бригадир. По истечении месяца в журнале подсчитывается итог по надоенному молоку по каждой группе.

Каждый день количество надоенного молока, записанное в журнале, переносится в «Ведомость движения молока». Этот документ ведется в 2-х экземплярах в течение всего месяца, по окончании которого, один экземпляр вместе с журналами и первичными документами сдается в бухгалтерию, а другой остается на ферме у бригадира. В ведомости движения молока отражается расход молока; продажа государству, использование на общественное питание, в детские сады, школы, на реализацию через магазин, на выпойку телятам, поросятам.

Поступление приплода крупного рогатого скота оформляется Актом на оприходование приплода животных». Этот документ составляется работником фермы с участием зоотехника и ветеринарного врача. В акте указывается, за кем из работников было закреплено расплодившееся животное, кличка и номер матки, количество и вес родившихся животных, их пол и присваиваемый номер, дата рождения. Акт на оприходование приплода составляется в 2-х экземплярах, один из которых остается на ферме, а другой сдается в бухгалтерию [6, 42].

**3.2 Синтетический и аналитический учет затрат на молочное скотоводство**

Регистром в СПК «Восход», в котором обобщают данные первичных документов о затратах и выходе продукции по подразделениям, является лицевой счет (производственный отчет) подразделения по животноводству. Его составляют по итогам данных за месяц из соответствующих первичных и сводных документов.

Лицевой счет (производственный отчет) по животноводству состоит из двух разделов: 1. Затраты на производство продукции животноводства (дебет счета 20/2); 2. выход продукции (кредит счета 20/2).

В первом разделе лицевого счета регистрируются все необходимые учетные данные по дебету субсчета 20/2. на каждый объект учета (виды и учетные группы животных) отводятся необходимые графы. В них предусматривается запись технико-экономические показателей по соответствующим объектам учета: среднее поголовье, затраты труда в человеко-часах, количество кормо-дней, расход кормов в центнерах и кормовых единицах и соответствующие суммарные данные согласно статьям затрат по дебету счета 20/2 с отнесением их по корреспондирующим счетам, в том числе: 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 96 «»Резервы предстоящих расходов; счет 10 «Материалы» - на стоимость израсходованных на содержание животных кормов, медикаментов, топлива и нефтепродуктов. Этим обеспечиваются учет по установленной номенклатуре статей аналитического учета и группировка затрат по корреспондирующим счетам. В лицевом счете для каждой статьи затрат отводится отдельная строка, но с подразделением по видам затрат при разной корреспонденции счетов. Если вид и статья затрат совпадают, имея единую корреспонденцию, то они отражаются по одной строке [3, 42].

При заполнении лицевого счета (производственного отчета) по животноводству привлекается большое количество первичных документов. Для заполнения данных о количестве кормо-дней, расходе кормов и подстилки используют журналы учета расхода кормов (ф. № 303-АПК). Данные о зарплате и затратах труда проставляют на основании расчетов начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 135-АПК) и т.д. Суммы по амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам, используемым в животноводстве, взяты из ведомости амортизации. Суммы расходов по материальным ценностям в производственный отчет заносятся из отчетов о движении материальных ценностей (ф. № 265-АПК) по кормам, биопрепаратам и медикаментами другим материалам. В качестве отдельных объектов учета затрат в соответствующих графах отражают распределяемые расходы животноводства (расходы по приготовлению кормов на кормокухнях и др.). Ежемесячно итоги этих затрат распределяют по объектам учета животноводства и отражают в лицевом счете в соответствующих статьях отдельной строкой.

Во втором разделе производственного отчета «Выход продукции» отражают выход основной и побочной продукции, относимой с кредита 20/2 «Животноводство» в дебет корреспондирующих счетов 43,11 и др. с указанием количества и суммы.

Данные о выходе продукции в лицевом счете (производственном отчете) отражают на основании следующих документов: молоко – журнала учета надоя молока (ф. № 176-АПК), ведомости движения молока (ф. № 178-АПК), прирост живой массы - ведомость взвешивания животных (ф. № 216-АПК), приплод – актов на оприходование приплода (ф. № 211, 228, 224-АПК).

Показатели выхода продукции, указанные в данном разделе лицевого счета, должны соответствовать данным, отраженным в следующих сводных формах о движении продукции и животных: в отчетах о движении материальных ценностей (ф. № 265-АПК), о движении скота и птицы на ферме (ф. № 223-АПК), книгах учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК), в ведомости учета движения молока (ф. №178-АПК).

Подразделения СПК «Восход» ежемесячно в установленные сроки представляют лицевые счета (производственные отчеты) по животноводству в центральную бухгалтерию, там после соответствующей проверки данных делают записи в бухгалтерские регистры.

Для получения сводных данных в целом по хозяйству ведут сводный лицевой счет по животноводству, в котором обобщают данные о затратах и выходе продукции в целом. Поэтому лицевой счет является регистром аналитического учета по счету 20/2 «Животноводство».

Одновременно с записями в сводный лицевой счет итоговые данные из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений с группировкой по корреспондирующим счетам заносят в журнал-ордер № 10-АПК, а из него кредитовые обороты в установленном порядке ежемесячно переносят в Главную книгу. Так как в СПК «Байкало-Кударинский» подразделений много запись в журнал-ордер 10-АПК производится из сводного лицевого счета (сводного производственного отчета).

Данные о затратах в сводном лицевом счете должны соответствовать суммам затрат по счету 20/2 в Главной книге и в журнале-ордере № 10-АПК.

Фактические затраты на производство молока за 2001 год в СПК «Байкало-Кударинский» составили 2116 000 руб.:

Д 20/2 К 70, 69 – 343 000 руб. отнесена зарплата животноводов с отчислениями на социальные нужды.

Д 20/2 К 10 по субсчетам – 889 000 руб. относят стоимость израсходованных кормов, медикаментов, прочих препаратов.

Д 20/2 К 02 – 143 000 руб. относят сумму амортизации по основным средствам отрасли животноводства;

Д 20/2 К 23 – 463 руб. относят услуги автотранспорта, МТС, электроснабжения.

Д 20/2 К 25, 26 – 119 000 руб. отнесена сумма общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Падеж животных на выращивании и откорме списывают проводкой:

Д 94 К 11 – 105 000 руб.

Д 20/2 К 94 – 105 000 руб.

Д 20/2 К 71- 159 000 отнесена сумма за водоснабжение.

По кредиту счета 20/2 - выход продукции:

Д 43 К 20/2 – 1859400 руб. на стоимость оприходованного молока.

Д 11 К 20/2 – 2066000 руб. на стоимость прироста живой массы

Д 10 К 20/2 50 000 руб.– на стоимость оприходованной побочной продукции (навоза).Общая схема учета затрат и выхода продукции животноводства может быть представлена в Приложении 1 [5, 42].

**3.3 Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства**

Учет затрат и выхода продукции ведется раздельно по молочному и мясному скотоводству. Аналитические счета в СПК «Восход»» открываются по каждому объекту учета затрат по крупному рогатому скоту молочного направления. Они называются: 1. «Основное стадо», по которому учитываются затраты на содержание коров и быков-производителей (цель производства: получить основную продукцию – молоко и сопряженную - приплод) или 2. «Животные на выращивании и откорме», по которому учитываются затраты на выращивание молодняка всех возрастов и откорм взрослых животных, выбракованных из основного стада (цель производства – получение прироста живой массы животных).

Объектами калькуляции по «Основному стаду» являются молоко и приплод, калькуляционными единицами – 1 центнер молока и 1 голова приплода.

Для определения себестоимости молока и приплода применяется комбинированный метод калькуляции. Его принцип в следующем:

Из общей суммы затрат на содержание основного стада за год исключается стоимость побочной продукции (навоз, шерсть-линька) в принятой оценке.

Оставшуюся сумму затрат, приходящуюся на основную и сопряженную продукцию (молоко и приплод), распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90 %, на приплод – 10 %.

Полученные данные о затратах на производство молока и приплода делят соответственно на количество молока и количество голов приплода, в результате определяют фактическую себестоимость 1 центнера молока и 1 головы приплода [20, 44].

Сумма затрат по содержанию основного стада КРС молочного направления за 2010 год составила 2116000 руб., за этот же период получено молока 6706 ц по плановой себестоимости 300 руб. за 1 ц, приплода 432 голов весом 81 ц по плановой себестоимости 500 руб. за 1 голову, навоза в нормативной оценке на сумму 50000 руб., 5588 ц молока реализовано, 1118 ц израсходовано на выпойку телятам, приплод оставлен в хозяйстве на доращивание. Фактическая себестоимость продукции исчисляется так:

Определяется сумма фактических затрат, относящихся на сопряженную продукцию, которая составляет 2066000 руб.(2116000-50000).

Распределяются оставшиеся затраты: на молоко – 1859400 руб. (2066000/100\*90) и на приплод – 206600 руб. (2066000/100\*10).

Фактическая себестоимость 1 ц молока составит 277,27 руб. (1859400/6706).

Фактическая себестоимость 1 головы приплода составит 478,24 руб. (206600/432).

Калькуляционная разница по реализованному молоку списывается дополнительной записью: Д 43 К 20/2 на сумму 127015,24 руб. (5588\*(300-277,27)), по молоку, израсходованному на выпойку телятам, - дополнительной записью: Д 20/2 аналитического счета по учету животных на выращивании «Молодняк КРС» Кредит счета 20/2 аналитический счет «Основное стадо» на сумму 25412,14 руб. (1118\*22,73).

Калькуляционная разница по приплоду, оставляемому на доращивание, списывается дополнительной записью: Д 11 К 20/2 на сумму 9400,32 руб. (432\*(500-478,24)).

В итоге аналитический счет «Основное стадо» закрывается, и сальдо не имеет [7, 42].

**3.4 Рационализация учета затрат и исчисления себестоимости продукции в целях принятия эффективных управленческих решений**

С переходом экономики страны на рыночные отношения произошли определенные изменения и в бухгалтерском учете и отчетности. В первую очередь это относится к изданию документов, регламентирующих правовые вопросы и принципы организации и методологии бухгалтерского учета. Среди них: Закон «О бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации», План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, Положение по бухгалтерскому учету, «Учетная политика предприятия». Они заложили основу нормативного регулирования бухгалтерского учета. Ими предоставлено организациям право выбора вариантов оценки в учете соответствующих объектов (производственных запасов, продукции, её реализации и др.), в соответствии с принятой предприятием учетной политикой [19, 43].

Существенно изменена методология учета многих объектов учета: основных средств, капитальных вложений, фондов специального назначения, уставного капитала, прибыли и убытков и др. Состав, содержание, сроки и адреса представления бухгалтерской отчетности стали в значительной мере соответствовать международной практике, а сама она стала доступной для любых сторонних пользователей.

К последующим этапам дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета следует отнести совершенствование правового регулирования бухгалтерской деятельности. В качестве первоочередных можно рекомендовать разработку положений и инструкций: по учету и калькулированию себестоимости продукции; по учету производственных запасов и готовой продукции; по учету труда и его оплаты и др.

В развитие нормативных документов в хозяйствующих субъектах целесообразно разработать рабочие инструкции и положения по бухгалтерскому учету отдельных операций объектов или разделов учета, в которых должна быть зафиксирована учетная политика на довольно длительный период деятельности субъекта.

Резкое расширение функций, присущих бухгалтерскому учету, введение коммерческой тайны на многие учетные показатели, придание бухгалтерской отчетности статуса публичной обусловливают необходимость выделения из бухгалтерского учета в качестве самостоятельных видов учета финансового и управленческого учета.

Финансовый учет должен быть в основном ориентирован на получение информации необходимой для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, и осуществляться в соответствии с законодательством, положениями по бухгалтерскому учету и другими регламентирующими документами.

Управленческий (производственный) учет призван обеспечить получение внутренней информации, необходимой для управления и принятия решений руководством на ближайшую и отдаленную перспективу, исчисление и контроль себестоимости продукции, определение финансовых результатов. Методику управленческого учета целесообразно определять непосредственно на предприятии исходя из специфических условий его деятельности [11, 43].

Выделение финансового и управленческого учета потребует введения двухрядной системы счетов: балансовых, используемых в финансовом учете для составления баланса, и операционных, применяемых в управленческом учете. В условиях рыночной экономики, характеризующейся стремлением хозяйствующих субъектов «завоевать» рынок, постоянным поиском покупателей, выбору наиболее выгодного из них будет способствовать информация о финансовых результатах от реализации продукции по значительному числу позиций, конкурентоспособности товаров к другим вопросам маркетинга. В хозяйстве не ведется автоматизированная бухгалтерия, но время показало, что усовершенствовать весь процесс бухгалтерского учета и контроля можно с помощью электронно-вычислительной техники.

Компьютерный учет представляет собой особую форму бухгалтерского учета, при котором принципиально меняется технология отражения хозяйственных операций, назначение и смысл учетных регистров. Учетные регистры из первичных форм обобщения и группировки информации превращаются в выходные формы аналитической направленности. Автоматизированное место бухгалтера - это особые информационные технологии отражения хозяйственных операций в определенной последовательности с использованием технических средств, возможностей современных компьютеров и бухгалтерских программ.

К сожалению, применение современных технологий в сельском хозяйстве идет не достаточно быстрыми темпами. Основная причина этого - убыточность многих сельскохозяйственных предприятий, не позволяющая внедрять компьютеризированный учет. По заказу Управления бухгалтерского учета и отчетности Минсельхоза России была разработана автоматизированная система известной фирмой «1С». Внедрение системы позволяет: организовать работу подразделений бухгалтерии в единой программно-информационной среде; повысить достоверность, оперативность и защищенность данных; улучшить оперативность обеспечения должностных лиц нормативно-справочной информацией.

«1С: бухгалтерия» - это не только инструмент учета, это мощное, оперативное, удобное и наглядное средство анализа хозяйственной деятельности предприятия агропромышленного комплекса.

Такая автоматизированная система может дать наиболее полный эффект от применения автоматизации, возможность оперативно и объективно отражать состояние системы бухгалтерского учета и четко её прогнозировать, значительно улучшать качество анализа и управления финансами отраслей АПК.

Итак, говоря о совершенствовании бухгалтерского учета на предприятии, нельзя не отметить целесообразность автоматизации учета. Для этого необходимо приобрести персональные компьютеры. Кроме того, одним из направлений совершенствования бухгалтерского учета на предприятии является повышение квалификации бухгалтеров, не имеющих навыка работы на компьютерах [15, 43].

**Выводы и предложения**

1. СПК «Восход» - многоотраслевое предприятие среднего размера. Основными отраслями являются зернопроизводство и молочно-мясное скотоводство. Предприятие характеризуется низким уровнем интенсивности производства и убыточностью производственно-сбытовой деятельности. Убыточность предприятия обусловлена неэффективным ведением животноводства, прежде всего скотоводства.

2. Скотоводство является второй по значению отраслью предприятия. Поголовье коров небольшое - 280 голов. При этом реализация молока приносит хозяйству до 46% суммы общего убытка от продаж. За 2008-2010 г.г. валовой надой молока в хозяйстве увеличился на 2,3%. Это стало возможным благодаря росту продуктивности коров. Однако её уровень остается очень низким.

3. Основными недостатками в организации производства молока являются: низкая интенсивность обновления стада коров; несоблюдение установленных норм и структуры расхода кормов, которое не только снижает продуктивность коров, но и приводит к увеличению суммы затрат на производство молока; в системе материального стимулирования отсутствует противозатратный механизм, что также является одной из причин роста себестоимости продукции.

4. За период исследования себестоимость 1ц молока на предприятии повысилась на 40,3%, а цена реализации - на 63%. Благодаря опережающему росту цен размер убытка от реализации 1ц молока уменьшился на 20,6%, уровень убыточности молочного скотоводства уменьшился на 15,1 пункта, составив в 2010 году 22,9% против 38% в 2008 году.

5. В целях повышения устойчивости и эффективности производства молока на предприятии необходимо осуществить комплекс мер по сокращению яловости коров, рационализации кормовой базы отрасли, совершенствованию стимулирования труда. По расчетам, за счет сокращения яловости маточного поголовья в условиях предприятия можно дополнительно получить 288,6ц молока в год, за счет снижения фактического расхода кормов до нормативного - 909,3 ц.

6. Важнейшим условием достижения высоких производственных показателей является совершенствование внутрихозяйственного экономического механизма на основе собственнической мотивации труда. Для этого целесообразно внедрить принципы кооперации в деятельность структурных подразделений предприятия, в том числе в молочном скотоводстве. Это позволит в ближайшей перспективе перевести отрасль на самоокупаемость и самофинансирование.

7. Бухгалтерский учет в СПК «Восход» ведется по журнально-ордерной форме. Главные недостатки в организации учетной работы заключаются в том, что зачастую здесь применяют не типовые, а приспособленные и устаревшие формы бухгалтерских документов, не ведется автоматизированная бухгалтерия.

8. В связи с проводимой в стране работой по реформированию бухгалтерского учета, приведению его в соответствие с международными стандартами, в рамках отдельно взятого предприятия основными направлениями совершенствования учета являются: приобретение и использование современных типовых бланков и форм учетной документации, компьютеризация учета, совершенствование методологии. Это позволит повысить достоверность данных, правильность исчисления себестоимости продукции и в конечном счете финансовых результатов деятельности предприятия. В СПК «Восход» необходимо изыскать средства для приобретения компьютеров, компьютерных программ по бухгалтерскому учету, организовать учебу работников службы по освоению автоматизированных систем учета.

**Список использованной литературы**

1. Бухгалтерский баланс СПК «Восход» 2006-2008 г.

2. Трудовой кодекс Российской Федерации (в редакции ФЗ от 30.06.2006 №90-ФЗ) по состоянию на 20 ноября 2006г. - М.: Издательство ЭЛИТ, 2006г.- 08с. Закон о бухгалтерском учете от 21 ноября 1996 № 129-ФЗ.

3. Анализ финансовой отчетности. Издание 4. Ефимова О.В., Мельник М.В., Бородина Е.И. - Издательство: Омега-Л -451 стр., 2008.

4. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. - 4-е издание, дополн. и перер. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 416 с.

5. Батракова Л.Г. Экономический анализ деятельности коммерческого банка. Изд. 2-е, перераб. и доп.: Учебник для вузов. - М.: Логос, 2005. - 368.

6. Бердникова Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие. - М.: ИНФРА-М, 2007. - 215

7. Бланк И. А. Финансовый менеджмент: Учеб. курс для вузов. Изд. 2 - К.: Эльга, 2005г., стр. 656.

8. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азриляна. - М.: Институт новой экономики, 1999. - 574 с]

9. Буевич С.Ю. Анализ финансовых результатов банковской деятельности: уч. пособие / С.Ю. Буевич, О.Г. Королёв. - 2-е издание. - М.: КНОРУС, 2005.

10. Волков Н.Г. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. - М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 1999 г.

11. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности: Учебное пособие. - 2-е издание. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2004.

12. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

13. Дыбаль С.В. Финансовый анализ: теория и практика. Учебное пособие. Издательство: Бизнес-пресса / Год: 2004, 304 стр.

14. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник / Л.Т. Гиляровская. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. - 360.

15. Калина А.В., Конева М.И., Ященко В.А. Современный экономический анализ и прогнозирование (микро - и макроуровни): - К.: МАУП, 2003.

16. Микроэкономика, под ред. Beчкaнoв Г.C., Г.P. Beчкaнoвa (электронная версия: http://www.inventech.ru/lib/micro/).]

17. Пивоваров К.В. Финансово-экономический анализ хозяйственной деятельности коммерческих организаций. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2003. - 120 с.

18. Савицкая Г.В. Экономический анализ: учеб. / Г.В. Савицкая. - 11-е издание, исправленное и дополненное. - М.: Новое знание, 2005. - 651 с.

19. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственно. - М.: ИНФРА-М, 2006.

20. Экономический анализ: Учебник для вузов. 2-е изд., переработанное и дополненное / А. Гинзбург. - Издательство: Питер »- 528 стр., 2008.

21.«Энциклопедический словарь юного техника», 2-е издание, Под ред. Б.В. Зубкова, С.В. Чумакова, Изд-во: «Педагогика»,1987, 464 стр.

**Приложение 1**

Таблица 2 - Размеры предприятия и производства в СПК «Восход»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2008 г. | | 2009 г. | | 2010 г. | 2010 г. в % к 2008 г. | 2008-2010 гг. | |
| Стоимость валовой с.-х. продукции в сопоставимых ценах, тыс. руб., всего | 587 | | 729 | | 669 | 114,0 | 91,8 | |
| в том числе: растениеводство животноводство | 279  308 | | 460  269 | | 395  274 | 142,6  89,0 | 85,6  101,9 | |
| Стоимость товарной продукции в фактических ценах реализации, тыс.руб. | 5052 | | 6724 | | 8650 | 171,2 | 128,6 | |
| Площадь с.-х. угодий, га  в т.ч.:  пашня  сенокосы  пастбища | 7989  4842  218  2696 | | 7981  4842  218  2688 | | 7981  4842  218  2688 | 99,9  100,0  100,0  99,7 | 100,0  100,0  100,0  100,0 | |
| Среднегодовая численность работников, чел.  в т.ч. занятых в сельском хозяйстве | 199  178 | | 187  168 | | 168  151 | 84,4  84,8 | 89,8  89,9 | |
| Среднегодовая стоимость всех основных средств, тыс.руб.  в т.ч.:  производственных средств основной деятельности | 79096  48661 | | 75368  45381 | | 71449  43034 | 90,3  88,4 | 94,8  94,8 | |
| Наличие энергетических мощностей, л.с. | 12315 | | 12299 | | 12429 | 100,9 | 101,1 | |
| Расход электроэнергии на производственные нужды, тыс. кВт-ч. | 945 | | 746 | | 504 | 53,3 | 67,6 | |
| Производственные затраты на основное производство, тыс.руб. | 9790 | | 10406 | | 13407 | 136,9 | 128,8 | |
| Поголовье скота на конец года, гол.: крупный рогатый скот  в т.ч. :  коровы  свиньи  лошади | 764  280  48  13 | | 797  280  92  14 | | 687  280  94  14 | 89,9  100,0  195,8  107,7 | 86,2  100,0  102,2  100,0 | |
| Поголовье скота, усл. гол. | 598 | | 632 | | 564 | 94,3 | | 89,2 |
| Пчелы, семьи | | 90 | | 40 | 51 | 56,7 | 127,5 | |

**Приложение 2**

Таблица 3 - Уровень интенсивности производства в СПК «Восход»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2008 г. | 2009 г. | 2010 г. | В 2008г. в среднем по с.-х. предприятию области | 2008-2009 г г. | 2010г. в % к |
| Удельн. вес пашни в с.-х. угодьях, % | 60,6 | 60,7 | 60,7 | 79,7 | +0,1 | - |
| В расчете на 100га с.-х. угодий:  -основные производственные фонды основной деятельности, тыс.руб.  -энергетические мощности, л.с.  -электроэнергия на произв. нужды, тыс.кВт-час.  - затраты на осн. Произ-во, тыс.руб.  -затраты труда, тыс.чел.-ч.  -работники, занятые в с.-х. производстве, чел. | 609,1  154,1  11,8  5,7  5,4  2,2 | 568,6  154,1  9,3  6,7  4,9  2,1 | 539,2  155,7  6,3  7,9  5,0  1,9 | 614,3  164,7  11,3  9,2  6,3  2,9 | 88,5  101,0  53,4  78,9  92,6  86,4 | 94,8  101,0  67,7  100,0  102,0  90,5 |
| В расчете на 1 среднегодового работника, занятого в с.-х. произ-ве:  -основные производственные фонды основной деятельности, тыс.руб.  -энергетические мощности, л.с.  -электроэнергия на произв. нужды, тыс.кВт-час.  -площадь с.-х. угодий, га | 273,4  69,2  5,3  44,9 | 270,1  73,2  4,4  47,5 | 285,0  82,3  3,3  52,9 | 210,5  56,5  3,9  34,3 | 104,2  118,9  62,3  117,8 | 105,5  112,4  75,0  111,4 |

**Приложение 3**

Таблица 4 - Основные экономические показатели деятельности СПК «Восход»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | | 2006г. | 2007г. | | 2008г. | 2008г. в % к | 2006г  2007г |
| Валовая с.-х. продукция в сопоставимых ценах:  - на 100га с.-х. угодий, тыс.руб.  - на 100 руб. основных производственных фондов основной деятельности, руб. - на 1 среднегодового работника, занятого в с.-х., тыс. руб.  - на 1чел.-ч. затрат труда в с.-х. отраслях, руб. | | 7,35  1,21  3,3  2,72 | 9,13  1,61  4,3  3,63 | | 8,38  1,55  4,4  3,28 | 114,1  128,1  134,2  120,6 | 91,8  96,3  102,1  90,4 |
| Валовая с.-х. продукция по себестоимости в расчете на 100 руб. основных производственных фондов основной деятельности, руб. | | 20,12 | 24,06 | | 31,15 | 154,8 | 129,5 |
| Оплата 1 чел.-час. в с.-х. производстве, руб. | | 5,37 | 9,18 | | 12,13 | в 2,3 р | 132,1 |
| Произведено на 100га с.-х. угодий: - молока, ц  - мяса крупного рогатого скота, ц | | 72,71  11,10 | 63,09  10,94 | | 74,44  8,85 | 102,4  79,7 | 118,0  80,9 |
| Произведено на 100га пашни: - зерна, ц | | 360,82 | 757,29 | | 778,81 | в 2,2 р. | 102,8 |
| Стоимость реализованной продукции в фактических ценах реализации:  -на 100га с.-х. угодий, тыс. руб.  -на 100 руб. основных произв. фондов, руб. | | 63,24  10,10 | 84,25  13,50 | | 108,38  18,22 | 171,4  180,4 | 128,6  135,0 |
| Убыток (-) от продаж, тыс. руб. | -1199 | | -434 | | -1090 | 90,9 | в 2,5 р. |
| Убыток от продаж по отношению:-кполной себ-ти продукции, %  -на 100га с.-х. угодий, тыс.руб.  -на 1 чел.-час. в с.-х. отраслях, руб. | | -19,2  -15,01  -5,55 | | -6,1  -5,44  -2,16 | -11,2  -13,66-  5,34 | 8,0 п.  91,0  96,2 | 5,1 п.  в 2,5 р.  в 2,5 р. |

**Приложение 4**

Таблица 5 - Состав и структура стада крупного рогатого скота в СПК «Восход». Половые и возрастные группы животных

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2006г. | | 2007г. | | 2008г | |  |
| поголовье на конец года, гол. | % к итогу | поголовье на конец года, гол. | % к итогу | поголовье на конец года, гол. | % к итогу |
| Коровы | 280 | 36,6 | 280 | 35,1 | 280 | 40,8 |  |
| Быки-производители | 3 | 0,4 | 3 | 0,4 | 2 | 0,3 |
| Нетели и телки старше 2-х лет | 40 | 5,3 | 39 | 4,9 | 43 | 6,2 |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Молодняк на выращивании и откорме | 441 | 57,7 | 475 | 59,6 | 362 | 52,7 |
| Всего крупного рогатого скота | 764 | 100,0 | 797 | 100,0 | 687 | 100,0 |

**Приложение 5**

Таблица 6 - Расчет влияния факторов на изменение валового надоя молока в СПК «Восход»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2006г. | 2007г. | 2008г. | 2008г. в % к | 2006г  2007г |
| Среднегодовое поголовье коров, гол. | 299 | 280 | 280 | 93,6 | 100,0 |
| Надой молока от 1 среднегодовой коровы, ц | 19,43 | 17,98 | 21,22 | 109,2 | 118,0 |
| Валовой надой молока,ц  -фактический  -прифактическом поголовьеи продуктивности 2006г. | 5809  5809 | 5035  5440 | 5941  5440 | 102,3  - | 118,0  - |
| Отклонение валового надоя молока в отчетном году от 2006 г., ц:-общее  В том числе за счет изменения:  -поголовья  -продуктивности | -  -  - | -774  369  -405 | 132  369  +501 | -  -  - | -  -  - |