СОДЕРЖАНИЕ

Введение…………………………………………………………………………..3

1.Теоретические основы учета затрат на производство

и исчисления себестоимости продукции животноводства…………………..5

1.1 Экономическая сущность издержек производства и себестоимости…..5

1.2 Классификация производственных затрат………………………………..8

1.3 Методика учета затрат в животноводстве………………………………..13

1.4 Нормативно-правовое регулирование учета затрат на производство….16

1.5 Обзор литературы…………………………………………………………..20

2. Экономико-финансовая характеристика ИПСЧУП «Налибоки-Неман»..28

3. Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции свиноводства …………………………………………………………………….32

3.1. Первичный учет затрат на производство продукции свиноводства …….32

3.2. Синтетический и аналитический учет затрат на произ­водство продукции свиноводства ………………………………………………………………….…34

3.3. Исчисление себестоимости продукции свиноводства. Списание калькуляционных разниц………………………………………………………40

3.4. Совершенствование учета затрат на производство и ис­числение себестоимости продукции свиноводства…..………………………………….41

Выводы и предложения……………………………………………………….47

Список использованной литературы…………………………………………...49

Приложения

# ВВЕДЕНИЕ

Сельское хозяйство является важной отраслью экономики.  
Агропромышленная политика сегодня направлена на то, чтобы сделать ее высокоэффективной, конкурентоспособной, существенно повысить надежность обеспечения страны продукцией сельского хозяйства, улучшить ее качество.

Себестоимость продукции является важнейшим показателем экономической эффективности сельскохозяйственного производства. Снижение себестоимости – одна из первоочередных и актуальных задач любого общества, каждой отрасли, предприятия. От уровня себестоимости продукции зависит сумма прибыли и уровень рентабельности, финансовое состояние предприятия и его платежеспособность, темпы расширенного воспроизводства, уровень закупочных и розничных цен на сельскохозяйственную продукцию.

Особую актуальность проблема снижения себестоимости приобретает на современном этапе. Поиск резервов ее снижения помогает многим хозяйствам повысить свою конкурентоспособность, избежать банкротства и выжить в условиях рыночной экономики.

Калькуляции позволяют принимать более оптимальные управленческие решения, сравнивать фактические затрат с плановыми затратами аналогичных организаций, полнее использовать резервы экономии. Кроме того, они способствуют повышению экономической обоснованности цен на продукцию, поскольку за базу цены принимаются наряду с потребительской стоимостью товара общественно необходимые затраты на производство и реализацию изделий, работ, услуг.

Особенно высока роль калькуляции в условиях рыночных отношений, когда каждому подразделению необходимо соизмерять свои затраты с доходами, а экономия производственных затрат становится основным источником увеличения доходов трудовых коллективов, фондов оплаты труда, а также повышения конкурентоспособности предприятия.

Целью данной работы является поиск путей совершенствования учета затрат на производство и методики исчисления себестоимости продукции свиноводства.

Исходя из вышеуказанной цели были сформированы следующие задачи курсовой работы:

– изучить сущность затрат на производство и их классификацию;

– рассмотреть методы учета затрат на производство продукции;

– изучить нормативно-правовое регулирование учета затрат на производство продукции;

– дать экономико-финансовую характеристику предприятию;

– проанализировать организацию учета затрат и себестоимости картофеля на примере ИПСЧУП «Налибоки-Неман», выявить недостатки и трудности учета;

– предложить собственные пути совершенствования организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции свиноводства.

Объектом исследования является ИПСЧУП «Налибоки-Неман», а предметом исследования – существующая методика учета затрат и исчисления себестоимости производства продукции свиноводства.

Теоретической основой работы являются нормативные акты, научные труды, учебная литература и публикации в периодических изданиях различных авторов.

Основными приемами и методами, используемыми в ходе проведения исследований, являются: метод логической абстракции; прием монографических исследований; анализ и синтез; методы описания и сравнения и специальные приемы и способы бухгалтерского учета и экономического анализа.

Источниками данных при проведении исследования послужили первичные документы, учетные регистры и бухгалтерская отчетность ИПСЧУП «Налибоки-Неман».

1.ТЕОРИТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДКУЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА

1.1 Экономическая сущность издержек производства и себестоимости

Деятельность организации связана с определёнными издержками (затратами). Затраты отражают, сколько и каких ресурсов было использовано фирмой. Общая величина затрат, связанных с производством и реализацией продукцией, называется себестоимостью.

Издержки производства представляют собой затраты живого и общественного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг). [24, с.460]

Себестоимость – стоимостная оценка текущих затрат природных, трудовых и денежных ресурсов на производство и реализацию продукции.   
В себестоимость включаются:

* затраты, связанные с предпринимательской деятельностью,
* затраты, которые относятся только к деятельности самого предприятия,
* затраты, связанные с производством и реализацией конкретного вида продукции,
* затраты документально обоснованные,
* затраты, установленные законодательно государством,
* затраты включают в том отчетном периоде, к которому они относятся, не зависимо от времени оплаты. [24, с.462]

Виды себестоимости:

1. От оперативного формирования:
   * Фактическая – определяется на основе данных бухгалтерского учета о фактических затратах за соответствующий период;
   * Плановая – рассчитывают на основе производственно-технических норм.
2. От полноты включения расходов:
   * Цеховая – сумма затрат цеха на производство продукции;
   * Производственная – сумма затрат предприятия на производство продукции;
   * Полная – сумма затрат предприятия на производство и реализацию продукции.
3. От объема продукции:
   * Единицы продукции
   * Всего объема производства
4. От степени готовности продукции:

* Валовой продукции
* Товарной продукции
* Реализованной продукции[24, с.462-463]

Издержки — это совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей. Например, издержки производства — это затраты материальных, трудовых, финансовых и других видов ресурсов на производство и продажу продукции. Кроме того, «издержки» включают специфические виды затрат: единый социальный налог, потери от брака, гарантийный ремонт и др. Понятия «затраты на производство» и «издержки производства» могут совпадать и рассматриваться как идентичные только в определенных условиях.   
 Издержки бывают:

1. Явные (расчетные) – выраженные в денежной форме фактические затраты на приобретение ресурсов для производства и продажи продукции, работ, услуг.
2. Вмененные (альтернативные) – упущенная выгода организации, которая могла бы быть получена при выборе альтернативных вариантов осуществления своей финансово-хозяйственной деятельности. [24, с.464]

Затраты – это средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии и отражаемые в балансе как активы предприятия, способные в будущем принести доход. [5, с.295]

Расходы представляют собой часть затрат, понесенных предприятием для получения дохода, т.е. уменьшение суммы капитала как результат деятельности предприятия в течение отчетного периода. По сути, расходы характеризуют себестоимость реализованной продукции. В бухгалтерском учете все доходы соотносятся с затратами на их получение, называемыми расходами. [5, с.295]

В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета расходы включают в себя убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности. [19, с.467]

В отечественной практике понятия «издержки», «затраты», «расходы» отождествляются и для характеристики издержек связанных с производством, применяется термин «затраты на производство». [19, с.467]

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) являются:

1) своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство, носителям затрат, центрам ответственности и в целом по организации;

2) учет объема произведенной продукции (работ, услуг) по их видам, качеству, по подразделениям (центрам ответственности) и контроль за выполнением плана по этим показателям;

3) исчисление фактической себестоимости отдельных видов про­дукции (работ, услуг) в целом по организации и по отдельным структурным подразделениям (центрам ответственности), а также контроль за выполнением плана по себестоимости;

4) контроль за экономным и рациональным использованием матери­альных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением планов, нор­мативов, смет по обслуживанию производства и управлению;

5) определение результатов деятельности структурных подразделений (центров ответственности) по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее удешевления. [25, с.5]

В основе решения большого круга управленческих задач лежит именно себестоимость. Выпуск продукции или оказание услуг, предполагает соответствующее ресурсное обеспечение, величина которого оказывает существенное влияние на уровень развития предприятия. Поэтому каждое предприятие или производственное звено должно знать, во что обходиться производство продукции. Данный фактор особенно важен в условиях рыночных отношений, так как уровень затрат на производство продукции влияет на конкурентоспособность предприятия.

1.2. Классификация производственных затрат

Огромное значение для правильной организации учета затрат, имеет их научно обоснованная классификация.

В зависимости от источников покрытия затраты подразде­ляются на:

1. включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг);
2. операционные расходы (расходы по реализации и выбы­тию основных средств и иных активов, проценты, уплаченные за кредиты и займы);

3)внереализационные расходы (штрафы, пени и неустойки, уплаченные за нарушение условий договоров, суммы уценки активов, убытки прошлых лет, убытки от стихийных бедствий пожаров, аварий, курсовые разницы по имуществу и обязатель­ствам в иностранной валюте и др.);

1. расходы, возмещаемые за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после уплаты налогов и сборов;
2. расходы, возмещаемые за счет резервов, капитальных вложений, инвестиций и др.[14]

Затраты, образующие себестоимость продукции, группируются в соответствии с экономическим содержани­ем по элементам затрат:

1. Материальные затраты (за вычетом возвратных отходов);
2. Расходы на оплату труда;
3. Отчисления на социальные нужды (социальное страхование и др.);
4. Амортизация основных средств и нематериальных акти­вов;
5. Прочие затраты (налоги и сборы, расходы на рекламу, на подготовку кадров, арендные платежи и др.).[14]

Классификация затрат по экономическим элементам нужна на этапе планирования с целью определения потребности в ма­териальных, трудовых и денежных ресурсах.

По калькуляционным статьям затраты группируются исходя из места возникновения и целевого назначения, независимо от однородности их экономического содержания. Перечень статей калькуляции, их состав и методы отнесения на себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства.[14]

Однако в основном на сельскохозяйственных предприятиях применяется следующая типовая номенклатура калькуляционных статей затрат:

* Материальные ресурсы, используемые в производстве;
* Оплата труда;
* Отчисления на социальные нужды;
* Содержание основных средств;
* Работы и услуги;
* Расходы по страхованию имущества;
* Прочие затраты;
* Потери от брака, падежа животных;
* Общепроизводственные расходы;
* Общехозяйственные расходы;
* Расходы денежных средств.[20]

Кроме классификации затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям, они подразделяются еще по многим другим признакам, которые представлены в таблице 1.

Таблица 1. Классификация затрат

|  |  |
| --- | --- |
| Признаки классификации затрат | Виды издержек производства |
| 1. По способу отнесения на се­бестоимость отдельных видов продукции | 1. Прямые  2. Косвенные |
| 2. По отношению к производст­венному (технологическому) процессу | 1. Основные  2. Накладные |
| 3. По единству состава | 1. Одноэлементные  2. Комплексные |
| 4. По отношению к объему производства | 1. Условно-переменные  2. Условно-постоянные |
| 5. По эффективности (целесообразности расходования) | 1. Производительные  2. Непроизводительные |
| 6. По возможности нормирова­ния | 1. Нормируемые  2. Ненормируемые |
| 7. По периодичности возникно­вения | 1. Текущие  2. Единовременные |
| 8. По участию в процессе производства | 1. Производственные  2.Внепроизводственные (коммерческие) |
| 9. По степени охвата планом | 1. Планируемые  2. Непланируемые |
| 10. По отношению к отчетному периоду | 1. Текущие (отчетные)  2. Будущих периодов.  3. Предстоящие.  4. Прошлых периодов. |

Прямые — затраты, которые связаны с производством определенного вида продукции и они могут быть прямо (непосредственно) включены в его себестоимость. Косвенные — это затраты, которые обусловлены производством нескольких видов продукции, относятся к возделыванию многих с.-х. культур, содержанию нескольких технологических групп животных.[14]

Основные — затраты, обусловленные выполнением производственно-технологических процессов при изготовлении продукции в соответствии с установленной технологией производства. Накладные — это затраты, обусловленные функцией управления, организации, обслуживания и контроля за производственной деятельностью предприятия в целом и отдельными его отраслями и структурными подразделениями.

Одноэлементные — это экономически однородные затраты. Комплексные — это затраты, состоящие из нескольких эко­номических элементов.[14]

Переменными называются затраты, которые изменяются с изменением объема производства (сырье и мате­риалы, оплата труда производственных рабочих и др.). Условно-постоянные — это затраты, абсолютный размер которых, как правило, не зависит от объема производства продукции, т.е. такие затраты остаются более или менее постоянными, не пропорциональными объему производства.

Производительные затраты — это оправданные, целесооб­разные затраты. Непроизводительные затраты, связанные с недостатками производства (брак продукции, потери от простоев и др.).

Нормируемые — это затраты, включенные в нормативную базу, а ненормируемые — это те, что не охвачены системой нор­мирования.[14]

Текущие – это постоянные, обычные или имеющие частую (менее месяца) периодичность производственные расходы. Единовременные – это однократные или периодически производимые (с периодичностью более месяца) расходы, обеспечивающие процесс производства в течение длительного времени.

Производственные — это затраты по выпуску продукции, вы­полнению работ и услуг, а внепроизводственные (или коммерческие) — это расходы по реализации.

Планируемые — это расходы, включаемые в смету расходов, принимаемые для составления плановой (сметной) калькуляции. Непланируемые потери могут иметь место только в фактиче­ской себестоимости продукции (оплата простоев не по вине рабо­чих, гарантийное обслуживание продукции, потери от брака). Непланируемые – это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности организации.

К текущим относятся расходы по производству и реализации продукции данного периода.

Расходы будущих периодов – это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды (расходы на освоение вводимых в эксплуатацию цехов, производств, на подготовку и освоение новых видов продукции, расходы на аренду помещений, выписка газет и журналов и др.).

К предстоящим относят затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере (расходы на оплату отпусков рабочих, выплату единовременного вознаграждения за выслугу лет и др., имеющие периодических характер). Расходы прошлых периодов - это затраты, произведенные в прошлых отчетных периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции в текущем отчетном периоде. [14]

Группировка затрат в бухгалтерском учете очень важна как для четкого функционирования организации, так и для эффективного проведения планирования и контроля. Любая организация должна учитывать это, потому что производство продукции (работ, услуг) требует определенных затрат, которые составляют ее себестоимость. Вместе с тем предприятия несут ряд расходов, возмещаемых за счет других источников (прибыли, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений, государственного бюджета). Однако, основная доля затрат включается в себестоимость продукции (работ, услуг). Они должны возмещаться из стоимости произведенной и реализованной продукции (работ, услуг) и приносить доход (прибыль). И из-за такого многообразия затрат бухгалтеру предприятия необходимо уметь четко их разделять и классифицировать.

1.3. Методы исчисления себестоимости продукции

Различают следующие методы исчисления себестоимости продукции:

1. Попроцессный метод. Применяется на предприятиях, которые работают в непрерывном режиме. Классический вариант попроцессного метода применяется в отраслях с массовым типом производства.

Примерами такого производства являются добывающие отрасли, транспорт и энергетика. Объект учета затрат и калькулирования — конечная продукция. Таким предприятиям требуются большие вложения для продолжения работы в перспективе, а также для текущего поддержания производства. Вложения носят рисковый характер. [11, c.265]

Самый простой тип массового производства представлен энергетическими предприятиями и характеризуется отсутствием запасов готовой продукции. В таких случаях используется простой одношаговый способкалькулирования себестоимости. Себестоимость единицы продукции определяется делением полной суммы затрат за период на количество единиц продукции, произведенной за этот период:

C = Z / X

где С — себестоимость единицы продукции, руб.; Z — совокупные затраты за период; X — количество единиц произведенной продукции (шт., км и т.д.). [11, c.266]

Существует небольшое количество предприятий, которые удовлетворяют четырем основным требованиям. Для них используется способ простойдвухступенчатой калькуляции, предусматривающей выделение в учете производственных и непроизводственных затрат. Производственные затраты относятся на всю произведенную готовую продукцию, а непроизводственные считаются затратами периода и относятся на продукцию реализованную.

С = Zпр /Хгп + Zнепр /Хрп

где Zпр — производственные затраты; Хгп — количество единиц готовой продукции, произведенной за период; Zнепр — непроизводственные затраты периода; Хрп — количество единиц продукции, реализованной за период.

Данный вариант исчисления себестоимости позволяет определить себестоимость реализованной продукции и оценить запасы изготовленной в данном периоде, но нереализованной продукции. [11, c.267]

2. Попередельный метод. Данный метод применяется в отраслях и на предприятиях, где продукция в ходе технологического цикла последовательно проходит несколько стадий.

Передел — это содержательно и пространственно обособленная совокупность технологических операций, составляющая часть полного технологического процесса изготовления конечной продукции. В результате каждого передела получается полуфабрикат, который может быть передан по технологической цепочке для дальнейшей обработки или реализован на сторону. [11, c.269]

Особенностями массового типа производства являются небольшая номенклатура изделий, которые выпускаются в больших количествах, узкая специализация рабочих мест, высокий уровень оборудования и автоматизации. [11, c.270]

Производство на всех стадиях технологического процесса ведется независимо от других, поэтому между переделами могут возникать значительные объемы полуфабрикатов — продуктов одного передела, переданных в следующий передел, но не использованных там, в течение отчетного периода. Такая особенность организации производства обусловливает выбор в качестве объекта калькулирования не конечного продукта, а продукта каждого передела. Объект учета — отдельный передел. [11, c.271]

3. Позаказный метод*.* Данный метод калькулирования себестоимости применяется на предприятиях с единичным или серийным типом производства, где выпускается уникальная продукция по специальным заказам. Он применяется в крупнейших судо-, авиа-, машиностроительных концернах, в малом бизнесе — при производстве мебели, визитных карточек, при предоставлении аудиторских услуг. [11, c.271]

Особенности единичного или серийного производства:

1. широкая номенклатура выпускаемой продукции при небольшом количестве изделий каждого наименования (в единичном производстве объем партии — одна единица);
2. использование специально разработанных на данном предприятии форматов учетно-управленческой документации — карточек заказов, калькуляционных карточек, сопроводительных листов и т. д.;
3. применение универсального технологического оборудования.

Сущность позаказного метода учета затрат и исчисления себестоимости состоит в отнесении прямых расходов в разрезе заранее установленных статей калькуляции на отдельные заказы и распределении косвенных расходов по заказам в соответствии с установленными ставками распределения. Объект учета затрат и калькулирования — отдельный заказ. [11,c.272]

4. Партионный (пооперационный) метод. Разновидностью позаказного метода является партионное (пооперационное) калькулирование. [11, c.274]

Партионная калькуляция применяется там, где отдельные единицы выпуска, оформленные как заказы, в процессе своего изготовления проходят несколько стадий производства (операций), причем для каждой единицы набор стадий может быть индивидуальным, а часть операций — общей для всех изделий. Примером такого производства является изготовление мебели на заказ. [11, c.275]

5. Учет затрат по функциям. Данную систему учета затрат применяют организации, которые выпускают большой ассортимент продукции разными партиями. Суть метода заключается в соотношении затрат с определенными функциями, которые осуществляются в интересах производства и реализации того или иного вида продукции. [11, c.276]

Все многообразие методов учета затрат приводит к необходимости выбора наиболее эффективного метода учета затрат и разработки ор­ганизационных и технических аспектов его внедрения. Кроме того, необходимо создать определенные условия для закрепления указанно­го метода учета на практике. Проведенный анализ существующих ме­тодов учета затрат на производство продукции показал, что использо­вание лишь одного из описанных методов учета затрат не позволяет осуществлять целостный контроль над уровнем затрат и не предостав­ляет весь набор информации, необходимой для принятия управленче­ских решений на различных уровнях.

1.4 Нормативно-правовое регулирование учета затрат на производство

В Республике Беларусь действует множество нормативных актов, которые регламентируют вопросы формирования и учета затрат на производство. Наиболее важными являются:

1. Закон Республики Беларусь от 18 октября 1994 года «О бухгалтерском учете и отчетности» в редакции Закона Республики Беларусь от 26 декабря 2007г. №302-3. [9]

Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» определяет правовые и методологические основы организации и ведении бухгалтерского учета, устанавливает требования, предъявляемые к составлению и предоставлению бухгалтерской отчетности, регулирует взаимоотношения по вопросам бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь.

2. План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях: Утв. Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ от 30.05.2003 № 89; (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187).[15]

3. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 N 89 (ред. от 06.11.2009) "Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета".[21]

План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкция по его применению устанавливает единые подходы к отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. Раздел 3 «Затраты на производство» объединяет счета для учета затрат на производство продукции в основных отраслях сельскохозяйственного производства, во вспомогательных и обслуживающих производствах и хозяйствах.

**4. Постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 31 мая 2004 г. №41 "Об утверждении альбома регистров** журнально-ордерной формы учета в организациях  
агропромышленного комплекса и Инструкция по их применению”. [19]

На основании Постановления утвержден "Перечень регистров журнально-ордерной формы учета в организациях агропромышленного комплекса, и Инструкция по применению регистров журнально-ордерной формы учета в организациях агропромышленного комплекса":

* Для синтетического счета затрат на производство (издержек обращения) предназначен журнал-ордер формы № 10-АПК.
* Аналитический учет затрат на производство ведется в ведомости расчета затрат на производство по экономическим элементам и себестоимости товарной продукции (форма № 45-АПК), данные этого регистра являются основанием для заполнения журнала-ордера № 10-АПК.
* Регистрами учета затрат на производство и выхода продукции свиноводства являются производственный отчет по животноводству (форма 18а).

5. Постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 31 августа 2009г. №65 «Об утверждении методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг)». [20]

Себестоимость представляет собой текущие затраты, обусловленные использованием в производственном процессе природных, трудовых и материальных ресурсов, основных фондов и денежных средств на производство и реализацию продукции (работ, услуг). В качестве калькуляционных единиц используются натуральные единицы измерения массы или количества продукции (центнер, тонна, штука и др.), единицы работы (тонно-километр, киловатт-час, рабочий день, машино-день).

Все затраты условно можно разделить на 3 группы:

* 1 группа – затраты, которые включаются в себестоимость в полном объеме, но для целей налогообложения учитываются только в пределах законодательно установленных норм, лимитов и нормативов;
* 2 группа – затраты, включаемые в себестоимость только в пределах установленных норм, лимитов и нормативов, а затраты, превышающие установленные законом суммы, списываются за счет собственных источников;
* 3 группа – затраты, которые не включаются в себестоимость ни при каких обстоятельствах.

Для получения необходимой информации, используемой при принятии управленческих решений и управлении процессом формирования себестоимости, затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг) при внутрихозяйственном планировании и в учете, группируются по различным статьям.

Учет и обобщение информации о затратах основного производства производится на счете 20 "Основное производство". К основному производству относят отрасли растениеводства, животноводства и промышленные производства сельскохозяйственных предприятий.

6. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденных постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 26января 2009г. № 210/161/151.[14]

Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) обеспечивают единообразное определение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) на предприятиях, объединениях, организациях и учреждениях РБ.

7. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 182, (в ред. от 31 марта 2008 г.). [10]

Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» определяет правила организации и ведение бухгалтерского учета расходов организации.

8. **Постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 22 ноября 2005 г. №69 "Об утверждении альбома унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, и Инструкции о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции"** (с изменениями и дополнениями от 30 декабря 2008 года № 97)**.[18]**

**На основании данного Постановления сельскохозяйственные организации должны подтверждать факт совершения хозяйственной операции соответствующим первичным документом.**

Таким образом, значительным является изучение и разработка законодательных нормативно-правовых актов по регулированию вопросов, связанных с учетом затрат и исчислением себестоимости продукции. При этом немаловажным является учет специфики работы сельскохозяйственных организаций. Мы полагаем, что на современном этапе развития международных отношений следует также при разработке законов учитывать и аспекты международных стандартов в области учета затрат и исчисление себестоимости продукции.

* 1. Обзор литературы

Показатели себестоимости являются важнейшими в деятельности предприятия. Существует множество проблемных моментов, касающихся вопросов учета затрат и калькулирования себестоимости в учете, поисков путей ее уменьшения, определения основных функций себестоимости. Хотелось бы отметить, что этим вопросам уделяется должное внимание, множество авторов рассматривает их. Причем данные проблемы носят как теоретический, так и практический характер.

Теоретические проблемы, прежде всего, связаны с вопросами определения себестоимости и основных факторов ее формирования, особенностями отражения их в учете, а также соответствия мировым стандартам финансовой практики.

# О.М. Смолякова в статье “Современные направления формирования системы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции”[23] предлагает следующую последовательность учета затрат и калькулирование себестоимости:

1. Осуществляется прямое отнесение затрат на объ­екты учета. Объектами учета в данном случае выступают: центры ответственности, переделы, отдельные виды продукции.

2. Оп­ределение последовательности распределения затрат вспомогательных центров ответственности, а также разработка методики отнесения за­трат одних центров на другие, выбор базы распределения для каждогоиз центров либо общей для всего предприятия.

3. Распределение ос­тавшейся суммы косвенных затрат основных центров ответственности на осуществляемые в рамках данного подразделения переделы.

4. Распределение затрат, собранных по переделам, на виды продукции, полученные одновременно в одном переделе, и исключение из общей суммы косвенных затрат по каждо­му центру ответственности стоимости полученных возвратных отхо­дов.

Построение такой системы калькулирования полной себестоимо­сти, на взгляд автора, будет способствовать решению следующих задач:

* анализу результатов деятельности центров ответственности и ор­ганизации на этой основе контроля эффективности управления;
* использованию большей гаммы баз распределения косвенных за­трат в зависимости от условий деятельности центров ответственности;
* обеспечению контроля за прямыми и косвенными затратами;
* достижению наибольшей точности калькулирования при помощи более совершенных способов распределения косвенных затрат.

О.П. Алешкевич в статье “Методические подходы к формированию объектов учета затрат”[3**]** замечает, что в действующих нормативных положениях не раскрывается содержание объекта учета затрат как учетной категории. Поэтому автор предлагает система­тизировать принципы структурирования объектов учета затрат и выделения их существенных признаков. Такими общими принципами для всех объектов учета затрат являются:

* принцип причинности. Затраты необходимо отнести на тот объект управления, который послужил причиной их появления.
* принцип существенности и рациональности при формировании объектов управления, так как их излишняя детализация может затруднить процесс управления ими в заданных целях.

Изучение хозяйственной деятельности организаций и действующей учетной практики позволяет выделить следующие факторы, влияющие на формирование объектов учета затрат:

* технологические
* организационные
* экономические.

Таким образом, систематизация принципов и условий формирования объектов учета затрат позволили обосновать под­ходы к формированию объектов учета и определению их в качестве учетной категории. Объект учета затрат на производство продукции представляет обособившуюся часть определенной совокупности затрат функциональ­ной (производственной) сферы организации. Это первичные носители функционально однородных затрат в сфере производства, формирование которых обусловлено технологическими, организационными и экономическими факторами.

В Республике Беларусь по мнению О.В. Головач в статье “Особенности учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в Республике Беларусь” [7] есть некоторые особенности системы учета затрат на производство, обусловленные действующей налоговой политикой и одновременно не согласующиеся с общепринятыми международными нормами и принципами. Это во-первых, включение в себестоимость продукции (работ, услуг) некоторых налогов, сборов и отчислений; во-вторых, порядок возмещения и учета нормируемых законодательством Республики Беларусь затрат и расходов субъектов хозяйствования.

# Л.О. Маньковская в своей работе [12] замечает, что действующие в Республи­ке Беларусь методики учета затрат и калькулирования се­бестоимости продукции не приспособлены для выделения зат­рат на обеспечение качества, отличаются сложностью, тру­доемкостью в работе с ними, со­держат предпосылки для оши­бок при выборке этих затрат из общей суммы производствен­ных расходов.

# Автор предлагает введение отдельного синтети­ческого счета, который можно выделить в разделе III «Затра­ты на производство» Типового плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйствен­ной деятельности организа­ции. Это позволяет не только объединить весь спектр затрат на обеспечение качества про­дукции в единое целое, но и обеспечить своевременное их регулирование, то есть посто­янно поддерживать затраты на оптимальном уровне за счет контроля и направленного воз­действия на производство. Аналитический учет на данном счете целесообразно вести по видам затрат, которые могут быть сформированы на основе их классификации.

# В своей статье О.П. Алешкевич [2] на основе критического рассмотрения нормативных положений, литературных источников определяет единый подход к трактованию понятий «затраты», «издержки», «себестоимость», «расходы».

# «Затраты» — это более широкое понятие, представляющее собой потребленные ресурсы или денежные средства, которые нужно заплатить предприятию.

# «Издержки» — затраты производственных факторов.

# «Себестоимость» — затраты на производство и реализацию готовой продукции (т.е. часть затрат производственных факторов).

# Категория «расходы» применяется в нескольких смысловых значениях: как расходы отчетного периода, расходы по основным видам деятельности, расходы в целях налогообложения. Расходы представляют собой часть затрат.

# Таким образом, под издержками следует понимать стоимостную оценку затрат на сырье, материалы, энергию, трудовые ресурсы, работы и услуги, израсходованные в процессе производства. Издержки — это затраты производственных факторов, затраты живого и овеществленного труда, затраты на производство продукции (работ, услуг). Издержки включают затраты незавершенного производства. Следовательно, часть издержек производства, приходящаяся на незавершенное производство, не включается в себестоимость продукции.

# И.А. Беляцкая [4] предлагает производить классификацию затрат по следующим направлениям:

# видам производств

# центрам ответственности

# центрам затрат (местам возникновения затрат)

# носителям затрат (объектам учета затрат)

# экономическим элементам

# статьям затрат

По мнению автора, классификация затрат по степени зависимости от объема производства на переменные, смешанные и постоянные за­служивает применения в отечественном учете и анализе, так как явля­ется наиболее точной и будет способствовать детальному анализу за­трат производства.

Таким образом, наличие научно обоснованной клас­сификации позволяет так построить учет затрат производства, чтобы была возможность определять производительность по отдельным уча­сткам, операциям, сравнивать затраты на единицу продукции с норма­тивными или планируемыми показателями и с данными за предыду­щие годы.

Д.В. Славников [22] предлагает рассмотреть практическую реализацию методики целевого управления затратами ( таргет-костинг). Центральным пунктом таргет-костинга является выделе­ние функций продукта и определе­ние их значимости. Основная идея, заложенная в этом методе, состоит в том, что каждый продукт или каждая услуга наполнены функциями, несущими потребителю пользу. Так, нужно определить многочис­ленные функции, которые оцени­ваются в соответствии с их зна­чением для потребителей. Затем следует определить, какая часть полезности продукта приходится на каждую функцию.

Значимость или важность функций — это исходный пункт для декомпозиции суммарных целевых затрат. Доля затрат, при­ходящаяся на каждую функцию, должна соответствовать ее зна­чимости. Для тех функций, чьи за­тратные части лежат выше уровня их значимости, нужно изыскивать возможности сокращения затрат, полезности продукта приходится на каждую функцию. Если же уровень значимости ока­жется выше уровня затрат, то речь уже пойдет о хорошо реализован­ной функции, которая получает меньший приоритет в процессе снижения затрат.

# Таким образом, преимуще­ства таргет-костинга состоят в систематизации мероприятий по снижению затрат при мак­симальной ориентации на удо­влетворение запросов клиентов. Посредством деления целевых затрат устанавливаются точные нормы затрат, которые повы­шают внимание менеджеров к контролю за затратами пред­приятия.

По поводу проблем интенсификации производства продуктов животноводства в Республике Беларусь Попков Н.А. пишет, что животноводство по праву считается одной из важнейших отраслей в сельском хозяйстве, на долю которого приходится 60% объема валовой продукции [17]. В последние годы эта отрасль развивается динамично: объемы производства мяса превзошли миллионный рубеж. Достигнутые показатели производства животноводческой продукции обеспечивают внутренние потребности республики и экспортный потенциал. Так, за последние несколько 20% мяса скота и птицы поставлено на внешний рынок.

Таким образом, дальнейший прирост производства продукции животноводства фактически будет формировать экспортные объемы мясопродуктов. Однако для того, чтобы эти продукты были конкурентоспособные на внешнем рынке, они должны соответствовать как цене, так и качеству.

А.Р. Закирова в своей статье рекомендует при выборе объектов учета затрат и калькуляции себестоимости исходить из особенностей технологии выращивания отдельных культур, специализации хозяйства, масштабов производства, размеров предприятия, возможностей автоматизации учета. Автор считает, что во всех случаях следует придерживаться требования рациональности при организации учета (насколько затраты на подробное ведение учета окупятся полученной информацией для управления) [8].

О.П. Моисеева считает, что совершенствование бухгалтерского учета требует глубокого изучения методологии и практики зару­бежных систем учета [13]. Автор статьи предлагает применять учет затрат на производство по функциям, так как он направ­лен на решение проблемы наиболее точного отнесения производственных за­трат на каждый вид произведенной продукции. Система функционального уче­та затрат предполагает, что они, в первую очередь, отслеживаются по видам деятельности (функциям), а затем - относительно видов продукции. Также предлагается открыть на счетах, отражающих об­щепроизводственные и общехозяй­ственные расходы, субсчета перво­го порядка, аккумулирующие затра­ты по видам деятельности.

В.Ванкевич [8] в своей статье большое значение уделяет применению нормативного метода учета затрат. Своевременное выявление отклонений фактических расходов от норм, определение причин возникновения отклонений, устранение этих причин либо соответствующая корректировка норм являются важнейшим условием эффективного применения нормативного метода учета как для целей бухгалтерского учета и отчетности, так и для целей управленческого учета и оперативного управления производством.

Среди причин отклонения фактических затрат от норм автор называет устаревание или некачественную подготовку самих норм; замену материалов их аналогами, требующими нестандартной предпроцессной подготовки и иных условий обработки; оплату работ, не предусмотренных технологическим процессом, и др.

Таким образом, принятие решения о возможности и необходимости использования нормативного метода учета затрат должно быть основано на анализе возможностей организации по подготовке и постоянной корректировке норм и смет расходов.

2. ЭКОНОМИКО-ФИНАНСОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ИПСЧУП «НАЛИБОКИ-НЕМАН»

Иностранное производственно-сельскохозяйственное частное унитарное предприятие «Налибоки-Неман» создано и осуществляет свою деятельность на основании Устава в соответствии с законодательством РБ. Органом управления является Учредитель, а исполнительный орган – Директор.

Учредителем предприятия является гражданин Республики Болгария Радослав Стоянов Димитров.

Общество является юридическим лицом, имеет обособленное имущество, самостоятельный баланс, печать штампы, бланки со своими реквизитами, товарный знак, расчетный и иные счета в банках.

Юридический адрес ИПСЧУП «Налибоки-Неман»: 222655, Республика Беларусь, Минская область, Клецкий район, п/о Карацк, д.Бабичи.

Уставный фонд ИПСЧУП «Налибоки-Неман» – 20 000 долларов США.

Главной задачей, в соответствии с уставом общества, является хозяйственная деятельность, направленная на получение прибыли от хозяйственной деятельности для удовлетворения социальных и экономических интересов работников и учредителя предприятия.

ИПСЧУП «Налибоки-Неман»» занимается выращиванием животноводческой (свиньи, КРС, молоко, мед) и растениеводческой (пшеница, рожь, тритикале, кукуруза, ячмень, овес, рапс, картофель, овощи открытого грунта) продукции. Особенностью производственной деятельности предприятия является сезонный характер работ, для чего необходимо привлечение кредитов. Производственные мощности предприятия используются на 100 %.

На предприятии имеется шесть животноводческих ферм с поголовьем КРС – 2460 голов и свиней – 6500 голов.

Основным показателем, характеризующим сложившуюся специализацию предприятия, является удельный вес отраслей в структуре товарной продукции. Данные для анализа за последние два года приведены в таблице 1.1. (Приложение 1).

Анализируя данные таблицы, можно сделать вывод о том, что наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимает продукция животноводства. На её долю приходится около 89%, тогда как на растениеводство приходится около 11%.

В структуре товарной продукции отрасли животноводства на молоко приходится 35,8%, КРС на мясо 14,3%, свиньи на мясо 38,2%.

В структуре товарной продукции отрасли растениеводства на зерновые и зернобобовые приходится 6,5%, на картофель 0,17% и рапс 4,3%.

Таким образом, основной продукцией для реализации в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» является мясо свиней, КРС, молоко, зерно. Производственное направление хозяйства - мясомолочное.

Сельскохозяйственные угодья – главный ресурс сельскохозяйственного производства, следовательно далее необходимо проанализировать основные показатели эффективности использования земли. Данные для анализа за последние два года приведены в таблице 1.2. (Приложение 2).  
 Так, в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» дополнительные вложения средств достаточно эффективны: все стоимостные показатели в 2009 году выше аналогичных показателей за 2008 год.

Общая земельная площадь составляет 3998 га. Производство ВП на 100 га с/х угодий в 2008 году составило 122,3 млн. руб., что на 27 млн. руб. больше, чем в 2007 году.

Плотность скота на 100 га сельскохозяйственных угодий за анализируемый период практически не изменилась.

Увеличилось производство кормовых единиц с 1 га сельскохозяйственных угодий и пашни.

Что касается растениеводства, то производство зерна и картофеля на 100 га пашни в 2009 году по сравнению с 2008 годом выросло на 98,1 и 11,5 т соответственно.

Уровень рентабельности в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» низкий – - 9,3%. Но, можно заметить тенденцию к увеличению уровня рентабельности.

Для более полной оценки работы любого хозяйства следует учитывать изменения производительности труда, поскольку это влияет на объём производства продукции и способствует повышению эффективности производства (таблица 1.3) (Приложение 3).

Основной показатель – объём валовой продукции в 2009 году составил 12093млн. руб., что на 2542 млн. выше аналогичного показателя 2008 года и на 1092 млн. ниже планируемого показателя.

Анализируя обеспеченность ИПСЧУП «Налибоки-Неман» трудовыми ресурсами, можно заметить, что в 2009 году хозяйство не испытывало нехватку работников. Численность их остаётся стабильной. Среднегодовое число работников за 2008-2009 года осталось прежним.

Уровень и экономическую эффективность интенсификации производства можно проследить в таблице 1.4. (Приложение 4).

Анализируя данные таблицы, можно сделать вывод, что производственные затраты на 100 га сельскохозяйственных угодий в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» в 2009 году составили 229,2 млн. руб., что на 71,3 млн. руб. больше, чем в 2008 году.

Показатель затрат труда на 100 га сельскохозяйственных угодий за 2009 год по сравнению с 2008 годом почти находится на одном и том же уровне.

Урожайность сельскохозяйственных культур в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» в 2009г. увеличилась. Так урожайность зерновых и зернобобовых культур увеличилась на 43,1%, картофеля – на 46%, рапса – на 49%.

Размер энергетических мощностей в 2009 году выше аналогичного показателя за 2008 год.

Также из таблицы видно, что заметно увеличился выход товарной продукции, который в 2008 г. составлял 69,6млн. руб., а в 2009г. –105,3 млн. руб.

Таким образом, данные показатели за 2008-2009 годы в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» были достигнуты за счет повышения эффективности использования земельных ресурсов, улучшения системы севооборота, рационального использования производственных фондов и трудовых ресурсов, повышения качества продукции, укрепления режима экономии и проведения других мероприятий.

3.УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЕ ПРОДУКЦИИ СВИНОВОДСТВА

3.1.Первичный учет затрат на производство продукции свиноводства

В первичном учете в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» используется большое количество разнообразных документов, на основании которых производятся все последующие записи.

Все первичные документы разделяются на 4 группы:

1. По учету предметов труда;
2. По учету затрат труда;
3. По использованию средств труда;
4. По учету выхода продукции.

В документах по учету затрат предметов труда фиксиру­ют расходы материальных ценностей по выращиванию свиней.

Основным видом расходов предметов труда в свиноноводстве является расход кормов, первичный учет которых на свино-товарных фермах ИПСЧУП «Налибоки-Неман» ведут в ведомости учета расхода кормов (форма 202А-ПК) (Приложение Д). Ведомость является комбинированным накопительным документом, на основании которого производят и выдачу кормов, и списание их в расход.

Расход прочих материальных ценностей (биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств, ГСМ и т.д.) оформляются лимитно-заборными картами (форма 201-АПК) (Приложение К), требованиями-накладными(форма 203-АПК) (Приложение И) и другими расходными документами.

Недостатками заполнения лимитно-заборной карты является отсутствие подписи бухгалтера, наличие подчисток, некоторые графы заполнены карандашом.

Недостатками заполнения требования-накладной является отсутствие подписей бухгалтера и руководителя организации, а также не указаны фамилии материально-ответственных лиц, принявших и отпустивших материальные ценности.

Суммы расходов по материальным ценностям подтверждаются соответствующими данными первичных документов, которые обобщаются в отчетах о движении продукции и материалов формы 215-АПК(Приложение З) по кормам, биопрепаратам и лечебным препаратам, другим материалам. В данном документе отсутствует подпись бухгалтера.

В документах по учету затрат труда*,* отражают произве­денные затраты на выполнение конкретных работ по выращиванию свиней. В этих же документах производится также начис­ление сумм заработной платы работникам.

Данные о затратах и оплате труда заполняются на основании табеля учета рабочего времени и начисления заработка работникам свино-товарных ферма формы 501-АПК (Приложение Е, Ж). Ежедневно в табеле отмечают количество отработанных часов и неявки на работу по различным причинам, для учета которых применяют буквенные обозначения: В – выходные и праздничные дни, О – отпуск. В конце месяца в табеле подсчитывают итоги: отработанное время, дни явок и неявок на работу. Затем в бухгалтерии предприятия по этим данным начисляется заработная плата.

Недостатком ведения данного документа является отсутствие подписи бухгалтера, наличие исправлений.

Для учета выхода продукции в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» применяется большое количество документов. К ним относятся акт на оприходование приплода животных (форма № 304-АПК) (Приложение Л), ведомость определения живой массы животных (форма № 307-АПК) (Приложение М). Основанием для составления ведомости для определения прироста живой массы служит первичная документация по движению поголовья свиней, составленная за отчетный месяц (ведомость взвешивания, акты на выбытие животных и птицы, товарно-транспортные накладные, акты на оприходование приплода, и др.).

Получение приплода оформляют актом на оприходование приплода животных (форма№ 304- АПК) (Приложение Л), который составляется заведующим фермой с участием зоотехника и ветеринарного врача в день получения приплода в 2 экземплярах. В акте указывают фамилию лица, за которым закреплено расплодившиеся живот­ное, номер матки, количество и массу родившихся животных, их отличительные признаки. В акте указывается также животные, родившиеся мёртвыми. Один экземпляр акта представляется в бух­галтерии хозяйства, второй остаётся на ферме.

Итак, по учету затрат по выращиванию свиней применяется большое ко­личество самых разнообразных документов. Данные каждой группы доку­ментов при их обработке систематизируют по различным при­знакам: производственным под­разделениям, материально ответственным лицам, направлени­ям поступления и расходования продукции.

Следует заметить, что на предприятии существует ряд недостатков ведения бухгалтерского учета, который необходимо совершенствовать. Не все документы составляется должным образом: отсутствует заполнение отдельных граф и строк, допускаются ошибки в подсчетах, исправления, так же отсутствуют подписи должностных лиц. Для повышения контрольного значения первичной документации необходимо заполнять в документах все основные реквизиты.

3.2.Синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции свиноводства

Регистром в ИПСЧУП «Налибоки-Неман», в котором обобщают данные первичных документов о затратах и выходе продукции по подразделениям является производственный отчет подразделения по животноводству (форма 18-А) (Приложение Н). Его составляют по итогам данных за месяц из соответствующих первичных и сводных документов.

Производственный отчет по животноводству состоит из разделов: 1. Затраты на производство продукции животноводства; 2. выход продукции; 3. обороты по кредиту счета 20/2.

В первом разделе производственного отчета 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.

При заполнении производственного отчета по животноводству привлекается большое количество первичных документов. Для заполнения данных о количестве кормо-дней, расходе кормов и подстилки используют накопительные ведомости учета расхода кормов (ф. № 202-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. Ежемесячно итоги этих затрат распределяют по объектам учета животноводства и отражают в производственном отчете 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 других с указанием количества и суммы.

Недостатком ведения производственного отчета является отсутствие в первом разделе детализации по видам затрат. Поэтому не возможно отследить, что учитывается по каждой из статей затрат. Полностью отсутствует третий раздел. Отсутствует подпись руководителя. Так же в производственном отчете имеется большое количество помарок и подчисток, что является существенным недостатком ведения бухгалтерского учета.

Подразделения ИПСЧУП «Налибоки-Неман» ежемесячно в установленные сроки представляют производственные отчеты по животноводству в бухгалтерию, там после соответствующей проверки данных делают записи в бухгалтерские регистры.

Таблица 1. Реестр хозяйственных операций по учету затрат в свиноводстве

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспон-дирующий счет | |
| Дт | Кт |
| 1. | Начислена заработная плата работникам свиноводства | 2627689 | 20-2 | 70 |
| 2. | Произведены отчисления от суммы начислен­ной оплаты труда работников свиноводства в ФСЗН | 7883127 | 20-2 | 69 |
| 3. | Начислены страховые платежи по страхованию работников | 76203 | 20-2 | 76-2 |
| 4. | Списана стоимость израсходованных запасных частей на затраты производства | 970857 | 20-2 | 10-5 |
| 5. | Списана стоимость услуг МТП | 263663766 | 20-2 | 23-11 |
| 6. | Списана стоимость электроэнергии | 1105921 | 20-2 | 60 |
| 7. | Начислена амортизация по основным средствам отрасли свиноводства | 3613336 | 20-2 | 02 |
| 8. | Относится доля общепроизводственных расходов в затраты на производство свиней | 10879873 | 20-2 | 25 |
| 9. | Списаны горюче-смазочные материалы, использованные на транспортных работах по производству свиноводства машинно-тракторным парком | 130011 | 20-2 | 10-3 |
| 10. | Списана стоимость услуг оказанных собственным автотранспортом | 10048721 | 20-2 | 23-10 |
| 11. | Списана стоимость собственной электроэнергии | 8133 | 20-2 | 23-10 |
| 12. | Списана стоимость израсходованных строительных материалов | 1358431 | 20-2 | 10-8 |
| 13. | Списана стоимость израсходованных инвентаря и хоз. принадлежностей | 417768 | 20-2 | 10-9 |
| 14. | Списана стоимость пришедшей в негодность спецодежды и спецобуви | 18635730 | 20-2 | 10-7 |
|  | Итого | 321419566 | Χ | Χ |

Для получения необходимой информации, используемой при принятии управленческих решений и управлением процессом формирования себестоимости в ИПСЧУП «Налибоки-Неман», затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), при внутрихозяйственном планировании и в учете группируются по следующим статьям:

* 1. Оплата труда
  2. Отчисления на социальные нужды
  3. Корма
  4. Средства защиты животных
  5. Работы и услуги
  6. Содержание основных средств
  7. Прочие расходы
  8. Общепроизводственные расходы
  9. Общехозяйственные расходы

В статье «Оплата труда» учитывают основную и дополнительную заработную плату работников животноводства, занятых непосредственно на обслуживании данной свиней. Сюда включают оплату труда по тарифным ставкам, доплаты и премии за продукцию, за повышение продуктивности животных, качество продукции.

По статье «Отчисления на социальные нужды» в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» отражаются отчисле­ния по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда работников животноводства.

По статье «Корма» в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» учитывают расход кормов собственного производства и покупных на содержание свиней. Расход кормов по данной статье отражают в их балансовой оценке; перешедших с прошлого года по фактической себестоимости; произведенных в текущем году – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической ; покупных – по ценам приобретения, включая расходы на доставку в хозяйство. Расходы по доставке кормов из мест их постоянного хранения в хозяйстве на фермы для скармливания свиньям на данную статью не относят. Их списывают на счет объектов учета затрат на соответствующие статьи по принадлежности: на работы и услуги – перевозки автомобильным транспортом , транспортные работы тракторов.

«Средства защиты животных» отражают расход биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств, используемых в свиноводстве.

Статья «Работы и услуги» в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» предназначена для учета выполненных в свиноводстве работ и услуг вспомогательных производств и сторонних организаций. Наиболее важные виды работ и услуг вспомогательных производств являются: автотранспорт, транспортные работы тракторов, электроснабжение, водоснабжение. По каждому виду работ и услуг показывают их количество и стоимость (в течение года плановая с доведением в конце года до фактической).

1.Автотранспорт распределяется на Дебет 20/2 пропорционально

выполненным т/км.;

2. Услуги машинно-тракторного парка пропорционально условным эталонам гектарам;

3.Электроэнергия согласно данных электросчетчиков;

4.Водоснабжение относится по нормам.

На эту же статью относят стоимость работ, выполненных предприятиями по техническому обслуживанию свиноводства. В течении года оценка этих расходов осуществляется по плановым ценам, а в конце года доводится до фактической и распределяется в соответствии с выполненными работами.

Статья «Содержание основных средств» выделена для учета амортизационных отчислений, затрат на ремонт и других затрат по содержанию основных средств, используемых в свиноводства, отнесение соответствующих затрат на данную группу животных производятся по возможности прямым путем.

Статья «Прочие затраты» выделена для учета различных мелких расходов и расходов разового характера. Сюда же относятся затраты, не вошедшие в предыдущие статьи, в т.ч.

-затраты по ограждению ферм, строительству санпропускников и других объектов, связанных с ветеринарно-санитарными мероприятиями;

- стоимость подстилки для животных;

- износ спецодежды и обуви, выдаваемых свинаркам;

- затраты на строительство загонов, навесов и других сооружений

накопительного характера для животных, списываемые в установленном порядке со счета «Расходы будущих периодов».

В ИПСЧУП «Налибоки-Неман» по статьям «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы»учитывают общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Они распределяются между отдельными объек­тами учета пропорционально всей сумме издержек.

При распределении и отнесении общепроизводственных и общехозяйственных расходов в доле, приходящейся на животноводство, дебетуют счет 20, субсчет 2 и кредитуют счета 25 «Общепроизводственные расхо­ды» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Синтетический учет затрат и выход продукции отрасли свиноводства учитывают на активном операционном, калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», по Дебету которого отражают – затраты, а по Кредиту – выход продукции. Объектом учета затрат по данному субсчету являются свинья.

При изучении синтетического и аналитического учет затрат на производство продукции свиноводства были выявлены следующие недостатки: отсутствие в первом разделе производственного отчета детализации по видам затрат, наличие большого количества помарок и подчисток. В ИПСЧУП «Налибоки-Неман» корреспонденция счетов составляется в соответствии с законодательством.

3.3. Исчисление себестоимости продукции свиноводства. Списание калькуляционных разниц

При исчислении себестоимости продукции свиноводства в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» используются данные аналитических счетов, на которых учтены затраты и выход продукции. Учет затрат и выхода продукции осуществляется в целом по отрасли.

Объектом калькуляции являются прирост живой массы всех групп свиней, находящихся на выращивании и откорме, и их живая масса.

Для исчисления себестоимости центнера прироста необходимо:

1. из общей суммы затрат по свиноводству исключить стоимость побочной продукции;
2. оставшиеся затраты разделить на валовой прирост живой массы свиней, включая живую массу приплода при рождении.

Фактические затраты на основную и побочную продукцию составили 3427571350 рублей. Стоимость полученного навоза – 15250000 рублей.

Общая сумма затрат за вычетом побочной продукции 3412321350 рублей. Валовой прирост живой массы свиней, включая живую массу приплода составил 706360 ц. Себестоимость 1 ц прироста 3412321350/706360 =4830 рублей.

Калькуляционная разница по реализованным свиньям списывается дополнительной записью: Д 43 К 20/2.

Калькуляционная разница по приплоду списывается дополнительной записью: Д 11 К 20/2.

Калькуляционная разница списывается двумя методами:

1. Если фактическая себестоимость выше плановой, то калькуляционную

разницу списываем методом дополнительной проводки.

2. Если фактическая себестоимость ниже плановой, то списываем методом «красное сторно».

3.4.Совершенствование и автоматизации учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции свиноводства

На современном этапе развития уделяется большое внимание вопросам управления и снижения затрат на производство, и остро поставлена задача найти пути их снижения. Это обстоятельство требует оценивать альтернативные методы снижения себестоимости выпускаемой продукции, глубже анализировать текущую и перспективную производственно-хозяйственную и финансовую деятельность предприятия.

При определении результата финансово-хозяйственной деятельности предприятия, как и в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» традиционно используют затратный метод учета, предусматривающий исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции. Вместе с тем в условиях рыночной экономики кроме данного подхода к калькулированию широко применяется метод учета затрат, при котором в разрезе носителей затрат планируется и учитывается неполная (усеченная) себестоимость. Одной из модификаций этого метода является система директ-костинг.

Главной особенностью директ-костинга является то, что себестоимость отдельных видов продукции калькулируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы не включаются в расчет себестоимости изделий, а собираются на отдельном счете и как расходы отчетного периода списываются непосредственно в дебет счета реализации. По переменным расходам оцениваются также незавершенное производство и остатки готовой продукции на складах на начало и конец периода.

Применение такого метода учета затрат позволяет оперативно решать ряд управленческих задач, что невозможно в условиях расчета полной себестоимости.

Прежде всего использование директ-костинга позволяет изучать взаимосвязь между объемом производства, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать величину прибыли при изменении деловой активности, определять точку безубыточности и запас финансовой прочности предприятия. Оперативно устанавливая нижний предел цены, директ-костинг дает информацию для формирования ценовой политики в периоды временного сокращения спроса на продукцию и в конкурентной борьбе по завоеванию рынков сбыта.

Использование директ-костинга упрощает планирование, учет и контроль, так как существенно уменьшается число статей затрат, включаемых в себестоимость. Отказ от распределения косвенных расходов между видами продукции позволяет более достоверно оценить, во что обходится предприятию производство отдельных видов продукции (применяемые базы распределения косвенных расходов неидеальны, что нередко становится причиной завышения или занижения себестоимости отдельных видов продукции и обуславливает, тем самым, ошибочные управленческие решения).

В то же время данный метод учета затрат имеет свои недостатки:

1) деление затрат на переменные и постоянные носит достаточно условный характер. Например, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования могут включать в себя расходы на плановый ремонт, производимый вне зависимости от объемов производства. Постоянные затраты, оставаясь неизменными по отношению к объему производства, могут меняться под воздействием других факторов: при переоценке основных фондов растет амортизация, а рост цен на энергоносители увеличивает затраты на содержание цехов, административных зданий и т.д. Кроме того, постоянные затраты могут считаться таковыми только в некотором интервале объема производства;

2) директ-костинг не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость. Поэтому требуется дополнительное распределение постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства;

3) при осуществлении управленческих расчетов с помощью данного метода необходимо учитывать определенные допущения, что в практической деятельности не всегда достижимо;

4) оценка незавершенного производства и остатков готовой продукции в бухгалтерском балансе оказывается заниженной, а расходы каждого отчетного периода – завышенными;

5) низкий уровень автоматизации бух учета также тормозит процесс структуризации затрат для нужд управления и не способствует внедрению метода.

Все эти и другие факторы сужают сферу применения данного метода на практике.

Важнейшим направлением совершенствования учета является внедрение современных технологий в осуществление бухгалтерской деятельности. В наше время существует множество различных компьютерных программ, предназначенных для автоматизации бухгалтерского учета. Внедрение достижений НТП в ведение бухгалтерского учета позволяет существенно упростить и ускорить обработку и передачу информации, повысить контрольные функции, достоверность и оперативность бухгалтерского учета, использование его данных для управления производством, а также делает возможным сокращение штата счетных работников и снижение затрат на ведение бухгалтерского учета.

Задача автоматизации учета затрат на производство и издер­жек обращения реализуется в рамках комплексной автоматиза­ции бухгалтерского учета. Как правило, она подразумевает на­личие системы взаимосвязанных АРМ по всем основным участ­кам учетных работ.

Вся сложность в том, что ИПСЧУП «Налибоки-Неман» еще не успело адаптироваться в условиях перехода к рынку – и это одна из актуальных проблем многих хозяйств в республике. Дело в том, что на предприятии до сих пор еще применяется журнально-ордерная форма учета.

Система «Нива-СХП» призвана автоматизировать функции расчета фактических затрат по итогам производственной деятельности организации за период. Учет затрат на производство должен обеспечить получение всех необходимых показателей производственной деятельности:

* своевременное, полное и достоверное отображение затрат на производство;
* исчисление (калькулирование) фактической себестоимости отдельных видов и всей продукции (работ, услуг);
* контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

В составе типового программного комплекса автоматизации учета и отчетности сельскохозяйственной организации функционирует подсистема «Учет затрат на производство сельскохозяйственной продукции». Работу подсистемы следует рассматривать как часть комплекса, использующую общесистемные ресурсы комплекса, а именно, общесистемные справочники, общесистемный механизм формирования проводок и бухгалтерской отчетности.

Основополагающий справочник в системе «Нива» - «План счетов», в котором происходит добавление счетов, видов аналитик и определение необходимых количественных показателей.

Справочник «Статьи затрат» вызывается в разделе «Бухгалтерия» и представляет собой интервальное дерево, в котором можно ввести затраты по группам или просто списком.

Справочник «Шифры производственных затрат» также вызывается в разделе «Бухгалтерия» и представляет собой интервальное дерево, в котором можно ввести затраты по видам деятельности.

Все документы, сформированные при выполнении закупок, продаж, приемке и отпуске ТМЦ, считаются первичными. Любая хозяйственная операция может быть проведена только при наличии документа. Для учета хозяйственных операций и отражения их в Главной книге и в отчетных документах должны быть сформированы проводки по счетам бухгалтерского учета.

Первичный учет затрат на производство продукции свиноводства в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» имеет некоторые недостатки: незаполнение граф, ведение приспособленных форм. Но эти недостатки могут быть оправданы устарелостью типовых форм, удобством и простотой такого их ведения. Кроме того, многообразие и большой объем данных первичного учета, различные условия их получения и регистрации, многочисленность возникновения исходной первичной информации, значительная сложность процесса заполнения их носителей создают определенные трудности по проведению работы на первой стадии учетного процесса.

Существенным недостатком ведения бухгалтерского учета является то, что оформление большей части бухгалтерских документов и ведение регистров бухгалтерского учета в хозяйстве производиться вручную.

Для устранения выявленных недостатков в организации учета затрат и исчисления себестоимости продукции свиноводства и в целях его совершенствования предлагается:

- применять в оформлении хозяйственных операций по учету затрат первичные документы специализированных форм для сельского хозяйства;

- для повышения контрольного значения первичной документации заполнять в документах основные реквизиты;

- в целях совершенствования бухгалтерского учета в хозяйствах и на предприятиях, для повышения достоверности учетной информации, своевременности ее получения постепенно перейти на компьютеризацию учета.

Выводы и предложения

Совершенствование учета затрат – важный источник развития народного хозяйства. Именно снижение себестоимости продукции работ и услуг позволит изыскать дополнительные средства для предприятия.

Система бухгалтерского учета в принципе не решает задачу рационального контроля затрат. Но задачей является максимально высокое представление величины затрат, с тем, чтобы снизить величину налогооблагаемой прибыли. Задачей системы учета затрат на любом предприятии является полное и систематическое определение величины затрат, а также обоснованное распределение их по отдельным продуктам, изучение действующего законодательства по этой теме. Кроме того, затраты на производство формируют себестоимость продукции и следовательно является основой ценообразования в странах с рыночной экономикой, что не мало важно в экономических условиях, сложившихся в нашей республике.

Себестоимость продукции является одним из важных обобщающих показателей деятельности предприятия, отражающих эффективность использования ресурсов; результаты внедрения новой техники и прогрессивной технологии; совершенствование организации труда, производства и управления. Выявление резервов снижения себестоимости должно опираться на комплексный технико-экономический анализ работы предприятия.

Большое значение для правильной организации учета производственных затрат имеет научно обоснованная их классификация.

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

Ведение бухгалтерского учета ИПСЧУП «Налибоки-Неман» осуществляется на основании нормативно-правовых актов Республики Беларусь.

Первичный учет затрат на производство продукции свиноводства в ИПСЧУП «Налибоки-Неман» имеет некоторые недостатки: в некоторых документах отсутствуют подписи бухгалтера, руководителя организации, незаполнение граф, ведение приспособленных форм. Но эти недостатки могут быть оправданы устарелостью типовых форм, удобством и простотой такого их ведения. Кроме того, многообразие и большой объем данных первичного учета, различные условия их получения и регистрации, многочисленность возникновения исходной первичной информации, значительная сложность процесса заполнения их носителей создают определенные трудности по проведению работы на первой стадии учетного процесса.

Существенным недостатком ведения бухгалтерского учета является то, что оформление большей части бухгалтерских документов и ведение регистров бухгалтерского учета в хозяйстве производиться вручную.

Устранение выявленных недостатков в учете затрат и исчислении себестоимости продукции и применение в практике учета затрат предложенных мероприятий по совершенствованию учета позволит правильно организовать учет затрат и выхода продукции в хозяйстве.

Подводя итог исследованию проблемы хотелось бы отметить, что задача бухгалтера в связи с этим состоит не просто в подготовке периодической отчетности, но и в правильном выборе того или иного метода учета затрат на производство, наиболее подходящего для данного вида предприятия, и максимально соответствующего способу производства продукции, системы калькуляции, проведении необходимых дополнительных расчетов. Это поможет не только оптимизировать затраты на производство, но и улучшить производственный контроль и, как следствие, повысить экономическую эффективность хозяйствования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. «Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве» / Под редакцией А. П. Михалкевича, Мн., БГЭУ, 2009.
2. Алешкевич О.П.. Затраты и издержки производства: содержание и взаимосвязь.// Бухгалтерский учет и анализ, №12, 2006, с.42-46.
3. Алешкевич О.П.. Методические подходы к формированию объектов учета затрат.// Бухгалтерский учет и анализ, №2, 2007, с.42-45.
4. Беляцкая И.А.. Теоретические основы классификации затрат.// Учет, анализ и финансы в организации АПК: состояние и пути совершенствования, Горки, БГСХА, 2006, с.38-42.
5. Бухгалтерский учёт на предприятиях АПК : учеб.пособие / Л. И. Стешиц, Г. И. Гринман, М. И. Стешиц и др.; Под ред. Л. И. Стешица. – Мн.: Ураджай, 2008. – с. 548
6. Ванкевич В. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции / Ванкевич В. // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009.- №10.
7. Головач О.В.. Особенности учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в Республике Беларусь.// Вестник БГУ, №2, 2005, с.55-59.
8. Закирова А.Р. К вопросу о методах учета затрат и калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве // Бухгалтерский учет и аудит: Науч.-практ. журнал// – Минск – 2008. - №11. – С. 36-37.
9. Закон Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. № 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности» (в редакции Законов Республики Беларусь от 25.06.2001 № 42-З, от 17.05.2004 № 278-З, от 29.12.2006 № 188-З).
10. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 182, (в ред. от 31 марта 2008 г.).
11. Калькуляция себестоимости продукции в организациях АПК : учеб.пособие / Л. И. Стешиц, М. И. Стешиц. – Минск :Выш. шк., 2008. – с.304
12. Маньковская Л.О.. Классификация затрат на обеспечение качества продукции.// Финансы. Учет. Аудит, №8, 2007, с.46-50.
13. Моисеева О. Учет затрат на производство по видам деятельности и функциям / Моисеева О. // Финансы, учет, аудит. – 2008. - №1- С.65-66.
14. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденных постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 26 января 2009 г. № 210/161/151;
15. План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях: Утв. Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ от 30.05.2003 № 89; (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187);
16. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.04.2002г. № 62, а также ст. 6 «Организация бухгалтерского учета. Учетная политика организации» Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».
17. Попков Н. А. Проблемы интенсификации производства продуктов животноводства в Республике Беларусь // Проблемы интенсификации производства продуктов животноводства: тезисы докладов международной научно-практической конференции (9-10 октября 2008г.).
18. Постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 22 ноября 2005 г. №69 "Об утверждении альбома унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, и Инструкции о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции", http://www.pravoby.info/documenta/part4/akta4554.htm.
19. Постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 31.05.2004 №41 "Об утверждении перечня регистров журнально-ордерной формы учета в организациях агропромышленного комплекса, и Инструкция по применению регистров журнально-ордерной формы учета в организациях агропромышленного комплекса"
20. Постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 31 августа 2009г. №65 «Об утверждении методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг)».
21. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 N 89 (ред. от 06.11.2009) "Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета".
22. Славников Д.В.. Практические аспекты целевого управления затратами, или Как сделать «дешево и сердито».// Экономика. Финансы. Управление, №5, 2006, с.34-39.
23. Смолякова О.М.. Современные направления формирования системы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.// Учет, анализ и финансы в организации АПК: состояние и пути совершенствования, Горки, БГСХА, 2006, с.119-121.
24. Стражева Н.С., Стражев А.В. Бухгалтерский учет, Минск, Книжный дом, 2005, с.608.
25. Хоружий Л.И., Джикия К.А., Хоружий В.И. Бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях, Москва, Альфа-Пресс, 2005, с.224.
26. Чечеткин А. С. «Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве», Мн., «ИВЦ Минфина», 2008.