Введение

Процесс перехода экономики страны на уровень рыночных отношений обусловливает необходимость повышения самостоятельности и экономической ответственности всех хозяйствующих субъектов. В новых условиях роль бухгалтерского учета и анализа значительно возрастает, так как они занимают главные места в системе управления предприятием. Эта роль определяется в первую очередь соответствующим механизмом производственного учета, обеспечивающим количественное и качественное отражение результатов хозяйственной деятельности и имеющихся резервов.

Производственный учет занимает ведущее место в отечественной системе бухгалтерского учета, поэтому его информация особо важна, она способствует решению текущих управленческих задач, связанных с затратами и организацией контроля выполнения принятых решений.

Построение учета производственных затрат и выбор методов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в значительной степени зависят от особенности отрасли, типа и вида производства, характера его организации и технологического процесса, разнообразия вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, массовости выпуска, объектов калькулирования, структуры организации и других условий. Изложенное определяет порядок документального оформления затрат, группировки и систематизации данных первичных документов, построение аналитического учета. Построение учета издержек зависит также и от того, какая информация необходима для принятия управленческих решений.

Актуальность темы данной дипломной работы определена в первую очередь важностью изучения формирования затрат основного производства в системе АПК в современной социально ориентированной рыночной экономике, переход к которой является главным вектором проводимых в Республике Беларусь радикальных изменений в сфере сельского хозяйства. Следовательно, формирование затрат основного производства представляет собой стратегическую задачу реформационной экономической политики.

Цель написания работы – систематизация и закрепление теоретических знаний и практических навыков по вопросам организации бухгалтерского учета затрат, методики анализа и исчисления себестоимости продукции животноводства (молочного скотоводства) на примере конкретного предприятия, а также разработка направлений в совершенствовании учета затрат и калькулирования себестоимости.

Для достижения поставленной цели в ходе написания дипломной работы необходимо решить следующие задачи:

1.раскрыть понятия категорий: затраты на производство и себестоимость продукции;

2.обосновать группировку затрат в конкретной отрасли животноводства, выделить статьи и элементы затрат;

3.изучить порядок документального оформления затрат на производство продукции животноводства;

4.рассмотреть организацию аналитического и синтетического учета затрат на производство продукции животноводства, а также применяемые регистры;

5.дать оценку производственному учету на конкретном предприятии и предложить пути совершенствования организации учета затрат на производство продукции животноводства;

6.изучить международные стандарты и опыт зарубежных стран по организации учета затрат на производство продукции;

7.показать значение снижения себестоимости продукции в современных условиях хозяйствования;

8.изучить динамику уровня себестоимости, дать оценку выполнения плана по уровню себестоимости и определить размер влияния факторов на ее изменение;

9.выявить, обосновать и количественно измерить резервы снижения себестоимости продукции;

10.обосновать предложения по освоению выявленных резервов.

Объектом исследования является СПК «Щепичи».

Колхоз «Октябрь» в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 16 марта 1999 года №11 (в редакции Декрета Президента РБ от 17 декабря 2002 г. №29) и гражданским Кодексом Республики Беларусь переименован в сельскохозяйственный производственный кооператив «Щепичи» и зарегистрирован решением минского областного исполнительного комитета № 583 от 31 июля 2003 г. в Едином государственном реестре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей за №600123512.

В 2004 г. в результате реорганизации к нему присоединен сельскохозяйственный производственный кооператив «Домоткановичи», зарегистрированный решением Минского областного исполнительного комитета №624 от 14.08.2003 г.

Объединенное хозяйство СПК «Щепичи» зарегистрировано Минским областным исполнительным комитетом 30 июня 2004 г. за №600 и внесено в Единый государственный реестр за №600123512.

Производственное направление: ведение товарного сельского хозяйства, а именно, производство зерна, сахарной свеклы в сочетании с молочным животноводством. Среднегодовая численность работающих, занятых в с/х производстве за 2007 г. составила 460 человек. В состав СПК «Щепичи» входят пять полеводческих бригад, четыре молочно-товарных фермы, ферма по выращиванию телок, шведский стол для откорма свиней, два гаража, две рем. мастерские, подсобные цеха. За кооперативом закреплено 4 804 га сельхозугодий, из них 3 613 га пашни. Балл сельхозугодий - 43,4.

При решении задач, поставленных в дипломной работе, предполагается использовать теоретический материал, касающийся вопросов учета и анализа затрат на производство продукции животноводства, законодательные и нормативно-правовые акты, учебно-методическую литературу, периодические издания, научную литературу и др.

В «Теории бухгалтерского учета» Папковской П.Я. рассматриваются сущность и значение хозяйственного учета, система счетов, принципы учета хозяйственных процессов, виды бухгалтерских документов, бухгалтерская отчетность, международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности [15].

В монографии Папковской П.Я. «Производственный учет в АПК: теория и методология» представлены результаты исследований в области производственного учета, занимающего доминирующее положение во всей системе бухгалтерского учета. Рассмотрены теоретические и методологические подходы к процессу формирования показателя себестоимости продукции, сделан анализ его нормативного регулирования. Обоснована сущность и содержание общепринятых известных и новых учетных категорий, раскрывающих объекты и метод производственного учета [8].

Отдельные подходы к методу учета затрат раскрывают авторы В.К. Радостовец, И.А. Ламыкин, И.Ю. Ткаченко, П.А. Костюк, М.3. Пизенгольц.

О.Е. Николаева и Т.В. Шишкова выделяют методы учета полных затрат и учета переменных затрат.

Вопросы анализа общей суммы затрат, издержкоемкости, себестоимости отдельных видов продукции, маржинального анализа затрат, подсчета резервов и предложений по их освоению подробно раскрываются в работах Г.В Савицкой, В.В. Акулича, Л.Л. Ермолович, В.В. Осмоловского, Л.И. Кравченко, В.И. Стражева.

Практическая часть дипломной работы выполнена на основании информации, содержащейся в годовой отчетности, статистической отчетности, данных первичного, аналитического и синтетического учета.

1. Экономическая сущность понятия затрат и себестоимости продукции

1.1 Экономическая сущность процесса производства, затрат и себестоимости, задачи их учета и анализа

В процессе кругооборота средств предприятия производственная стадия является основной.

Процесс производства - это процесс соединения живого труда со средствами производства.

Поскольку процесс производства протекает непрерывно, постольку он требует непрерывных затрат труда и средств производства – предметов труда и средств труда, т.е. непрерывное функционирование и возобновление процесса производства связаны с постоянными издержками, затратами живого труда и средств производства. Живой труд потребляет средства производства и в то же время сам соединяется с предметом труда, овеществляется в нем. Функционирование процесса производства, следовательно, требует постоянных издержек производства.

Главной целью производственного учета является обеспечение сбора данных о затратах для любых возможных потребностей их использования. Затраты – это потребленные факторы производства: живой труд (рабочая сила), сырье и материалы, оборудование и денежные средства [8, с. 52].

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

Затраты живого труда в условиях сельскохозяйственного производства представляются в виде труда работников, вложенного в растениеводство, животноводство и на других участках деятельности организации.

Средства труда в каждом цикле производства используются лишь частично, поэтому и затраты средств труда включаются в издержки производства в каждом производственном цикле также не полностью, а в пределах их потребленной части. Эта часть, соответствующая величине их износа, выступает в конкретной форме амортизации тракторов, комбайнов, зданий, сооружений и т.д.

Предметы труда потребляются полностью в каждом производственном цикле, поэтому затраты предметов труда включаются в издержки производства данного цикла в пределах их фактического потребления. Затраты предметов труда выступают в форме расходов различных материалов на производственные нужды: семян на посев, кормов для содержания продуктивного и рабочего скота, нефтепродуктов на работу тракторов и комбайнов и т. п.

Рассмотренные три формы затрат (живого труда, средств труда и предметов труда) имеют место во всех случаях функционирования живого труда безотносительно к сфере его приложения: непосредственно, при производстве продукции, т. е. в сфере производства, в сфере обращения и т. д. Поэтому важно все затраты предприятия подразделять (классифицировать) в зависимости от их возникновения, точнее, в зависимости от сферы функционирования, приложения живого труда.

Известно, что основной объем затрат организации — это затраты на производство продукции, т. е. затраты на производственной стадии кругооборота. Вместе с тем определенные затраты производятся и на других стадиях кругооборота, а также в прочих сферах деятельности. В каждом предприятии производятся затраты на культурно-бытовые нужды, осуществляются капитальные вложения и т. д. Поэтому все затраты предприятия могут быть классифицированы на следующие группы: затраты в сфере производства, затраты в сфере обращения, затраты в сфере капитальных вложений, затраты в сфере культурно-бытового обслуживания, затраты в сфере управления. Каждая, из этих групп затрат производится на конкретном участке хозяйственной деятельности, на определенной стадии кругооборота и с этих позиций имеет различное экономическое содержание.

Рассмотрим каждую из перечисленных групп затрат.

Затраты в сфере производства — это затраты на производственной стадии кругооборота. Затраты в сфере производства включают затраты труда и средств производства, направленные непосредственно на производство продукции.

К затратам труда на производственной стадии кругооборота относятся затраты труда работников, выполняющих те или иные работы, связанные (непосредственно или косвенно) с осуществлением технологических процессов по производству продукции в различных отраслях хозяйства. Это прежде всего затраты труда лиц, занятых на механизированных, конных и ручных работах в растениеводстве, животноводстве и других отраслях. Сюда же следует отнести затраты труда лиц отраслевого производственно-технического персонала: агрономов, зоотехников, инженеров-механиков, ветеринарных работников и т. п., а также затраты труда по руководству производственными процессами в отраслях: звеньевых, бригадиров и т. п.

Другая группа затрат на производственной стадии — затраты средств производства — включает затраты средств труда и предметов труда в производственном процессе различных отраслей. В растениеводстве — это затраты удобрений, ядохимикатов, нефтепродуктов и т.п., в животноводстве — затраты кормов, подстилки, биопрепаратов, медикаментов и т. п. К этой же группе затрат относятся: амортизация основных средств производственного назначения, расходы на их текущий ремонт, износ мелкого инвентаря производственного назначения, износ спецодежды, расход воды и электроэнергии на технологические нужды и т. п.

Затраты в сфере производства в зависимости от места их возникновения подразделяются по конкретным отраслям и видам производств:

затраты в основном производстве — растениеводстве, животноводстве, промышленном производстве;

затраты во вспомогательных производствах. Вспомогательными считаются такие производства, которые обслуживают основные отрасли в порядке выполнения для них определенных работ или оказания услуг. Сюда относятся ремонтные мастерские, автомобильный транспорт, гужевой транспорт, электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение и др.;

затраты в прочих производствах, обслуживающих основное. Сюда относятся предприятия общественного питания, пекарни, пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания;

затраты в сфере обращения включают денежно-материальные и трудовые затраты, связанные с осуществлением сбытовых и снабженческих операций, т. е. это затраты по осуществлению стадий: Т1—Д1 и Д—Т кругооборота.

К расходам по сбыту (реализации) продукции в сельскохозяйственных предприятиях относятся расходы по транспортировке продукции, по содержанию ларьков и складов на рынке, оплата рыночных сборов, оплата труда работников, занятых реализацией продукции, оплата комиссионных расходов и т. п.

К расходам по снабженческим операциям относятся: оплата тарифа и фрахта за поступающие материалы, оплата стоимости погрузочно-разгрузочных работ, расходы по содержанию складов в местах поступления материалов, оплата труда экспедиторов и т. п.

Поскольку затраты в сфере обращения — это затраты за пределами производственной стадии кругооборота, они не могут относиться на издержки производства, на себестоимость продукции. Затраты по снабженческим операциям образуют особую группу расходов по заготовлению материалов, эти расходы увеличивают себестоимость приобретаемых материалов. Расходы по сбытовым операциям подлежат отнесению на соответствующие счета внепроизводственных расходов и на счета реализации и отражаются на финансовых результатах, минуя счета издержек производства.

Затраты в сфере капитальных вложений — это затраты по восстановлению и расширению основных фондов (строительство, приобретение основных средств, формирование основного стада). Поскольку кругооборот основных фондов — это самостоятельный кругооборот, выходящий за пределы цикла кругооборота производственных фондов (выражаемого через кругооборот оборотных фондов), затраты в сфере капитальных вложений — это затраты за пределами данного цикла кругооборота. Если рассматривать кругооборот фондов в широком плане, т. е. как кругооборот всех составных частей производственных фондов, то затраты, в сфере капитальных вложений следует считать вложениями средств на стадии кругооборота по восстановлению и расширению основных производственных фондов.

На практике капитальные вложения выделяются в особую группу средств. Соответственно затраты на капитальные вложения производятся за счет специально выделенных на эту цель и обособленных источников средств.

Затраты в сфере культурно-бытового обслуживания — это особая группа затрат организаций. Хотя сфера культурно-бытового обслуживания находится за пределами функционирования средств отдельных организаций, тем не менее некоторые затраты этого рода производятся в той или иной мере и каждым предприятием (содержание клубов, библиотек, детских яслей и т. п.).

Внешне затраты в сфере культурно-бытового обслуживания представляются расходами за пределами цикла кругооборота, поскольку их нельзя отнести ни к производственной стадии, ни к сфере обращения. Процесс воспроизводства на каждом предприятии включает и использование созданного прибавочного продукта (в той части, в какой он остается внутри предприятия). Одним из направлений такого использования прибавочного продукта и являются на предприятии расходы на культурно-бытовые нужды.

Затраты в сфере управления включают трудовые и денежно-материальные затраты, связанные с осуществлением общего управления хозяйственной деятельностью организации. Затраты в сфере управления нельзя отнести к какой-либо одной стадии кругооборота. Они в равной мере относятся к обслуживанию всех стадий кругооборота. Если затраты на производственной стадии непосредственно связаны с созданием продукта, то затраты в сфере управления связаны со всей хозяйственной деятельностью предприятия.

К затратам в сфере управления относятся затраты труда лиц административно-управленческого персонала: руководителей хозяйств и их заместителей, работников бухгалтерского учета, членов ревизионных комиссий во время проведения ревизий колхозов и т. п. Сюда же относятся и различные денежно-материальные расходы, связанные с осуществлением административно-управленческих функций в хозяйстве. Это канцелярские, почтовые, телеграфные, телефонные расходы, расходы на служебные командировки, содержание зданий и инвентаря конторы и т. п.

Без этих расходов не может быть обеспечена непрерывность смены форм стоимости в процессе кругооборота.

Все эти расходы — это затраты за пределами производственного процесса. Они не участвуют в создании продукта и его стоимости, но, тем не менее, они необходимы для нормального функционирования производства, для обеспечения непрерывности процесса кругооборота.

Поскольку затраты в сфере управления относятся в равной мере ко всем видам деятельности предприятия, их необходимо списывать (распределять) на все виды деятельности: на производство продукции, ее реализацию, на заготовление материалов, на капитальные вложения, культурно-бытовое обслуживание. Однако это усложнило бы учет. Поэтому в настоящее время практикуется списание таких затрат полностью на издержки производства (в отдельных случаях часть их может относиться и на другие виды деятельности). Этот порядок следует признать вполне рациональным.

Таким образом, подытоживая все сказанное, можно выделить следующие производства и виды деятельности, где осуществляются затраты предприятий: основное производство (растениеводство, животноводство, промышленные производства), вспомогательные производства, прочие (обслуживающие) производства, сфера обращения, капитальные вложения, сфера культурно-бытового обслуживания, сфера управления.[9, с. 9]

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 учете группируются по статьям.

Перечень и общая сумма расходов, включаемых в себестоимость производимой продукции, регулируются Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), а также Рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.

Согласно «Основным положениям по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)» себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются:

1. Затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая материальные затраты и расходы на оплату труда работников, занятых производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции, сопровождению и гарантийному надзору продукции и устранению недостатков, выявленных в процессе эксплуатации;

2. затраты, связанные с использованием природного сырья, в части затрат на рекультивацию земель, платы за древесину, отпускаемую на корню, а также платы за пользование водными объектами;

3. затраты на подготовку и освоение производства;

4. затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства и управления, а также с улучшением качества продукции, повышением ее надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств, осуществляемыми в ходе производственного процесса;

5. затраты, связанные с рационализаторством в соответствии с законодательством, в том числе проведением опытно-экспериментальных работ, изготовлением и испытанием моделей и образцов по рационализаторским предложениям, организацией выставок, смотров, конкурсов и других мероприятий по рационализации, выплатой вознаграждений за создание и использование объектов промышленной собственности и рационализаторских предложений и т.п.;

6. затраты на обслуживание производственного процесса

7. расходы по обеспечению здоровых и безопасных условий труда и охраны труда, предусмотренных законодательством, включая расходы на приобретение изданий, публикующих нормативные правовые акты по вопросам условий и охраны труда, наглядных пособий и учебных материалов по охране труда и других расходов, организации докладов, лекций по охране труда; расходы на лечение заболеваний, связанных с несчастными случаями на производстве и профессиональных заболеваний;

8. текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения: очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы по захоронению экологически опасных отходов, оплате услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов, очистку сточных вод, другие виды текущих природоохранных затрат;

9. платежи за добычу природных ресурсов, выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду, плата за размещение отходов, а также сумма налога за переработку нефти и нефтепродуктов в соответствии с законодательством;

10. затраты, связанные с управлением производством:

11. затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров

12. расходы по набору работников, включая оплату услуг специализированных организаций по подбору персонала;

13. затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования; дополнительные затраты по перевозке работников специальными маршрутами наземного пассажирского транспорта общего пользования (кроме такси) сверх стоимости, оплачиваемой работниками организаций, исходя из действующих тарифов на соответствующие виды транспорта, в соответствии с договорами, заключенными с транспортными организациями.

14. дополнительные затраты, связанные с осуществлением работ вахтовым методом, включая доставку работников от места нахождения предприятия или пункта сбора до места работы и обратно и от места проживания в вахтовом поселке до места работы и обратно, а также не компенсируемые затраты на эксплуатацию и содержание вахтового поселка.

15. выплаты, предусмотренные законодательством о труде, за не проработанное на производстве (неявочное) время: оплата в соответствии с законодательством трудовых отпусков, социальных отпусков с сохранением заработной платы, компенсация за неиспользованный отпуск, оплата льготных часов подростков, оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка, оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей, другие виды оплат;

16. обязательные отчисления от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции (работ, услуг), независимо от источников выплат, по установленным законодательством нормам в фонд социальной защиты населения и государственный фонд содействия занятости.

17. отчисления по обязательному медицинскому страхованию в соответствии с установленным законодательством порядком;

18. страховые взносы по видам обязательного страхования; по договорам добровольного страхования жизни, договорам добровольного страхования дополнительной пенсии и договорам добровольного страхования медицинских расходов, заключенным организациями-страхователями с государственными страховыми организациями в пользу физических лиц, работающих в организациях-страхователях по трудовым договорам, - в размерах, установленных законодательством;

19. проценты по полученным ссудам, кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным ссудам, кредитам и займам, а также займам, связанным с приобретением основных средств и нематериальных активов и иных внеоборотных (долгосрочных) активов);

20. отчисления в специальные отраслевые и межотраслевые внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;

21. затраты, связанные со сбытом (реализацией) продукции (работ, услуг);

22. затраты, связанные с содержанием помещений, предоставляемых бесплатно предприятиям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы;

23. амортизационные отчисления от стоимости основных средств, рассчитанные в соответствии с законодательством;

24. амортизационные отчисления от стоимости нематериальных активов, рассчитанные в соответствии с законодательством;

25. начисления на заработную плату и гонорар творческих работников, перечисляемые творческим союзам в их фонды в соответствии с установленным законодательством порядком;

26. налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;

27. затраты по назначенному возмещению утраченного заработка работникам (нетрудоспособным иждивенцам работника в случае его смерти) в результате увечья, профессионального заболевания либо иного повреждения здоровья, связанных с исполнением ими трудовых обязанностей, при осуществлении выплат в порядке и на условиях, предусмотренных законодательством;

28. оплата в соответствии с законодательством государственной пошлины за совершение нотариальных действий нотариусом или уполномоченным должностным лицом, а также стоимость составления проектов сделок, заявлений, изготовления копий документов, выписок из них, оказания других правовых и технических услуг, связанных с совершением нотариальных действий, согласно тарифам, утверждаемым в установленном порядке;

29. другие виды затрат, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с установленным законодательством порядком, финансовая и иная помощь по реализации Государственной программы возрождения и развития села на 2005-2010 годы, оказываемая в соответствии с законодательством.

Себестоимость продукции, работ и услуг определяется исходя из затрат, приходящихся на соответствующую культуру (группу культур), вид (технологическую группу) животных, отдельную отрасль или производство и исходя из затрат на выход продукции, объем выполненных работ, оказанных услуг.

Таким образом, себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится как предприятию, так и всему обществу [11, с. 99].

Более подробно охарактеризуем затраты на производственной стадии кругооборота.

Выше уже отмечалось, что по своему экономическому содержанию затраты на производственной стадии кругооборота можно подразделить на затраты живого труда и овеществленного труда — средств производства. В практике это подразделение находит конкретное выражение в затратах по оплате труда и в материальных затратах. Кроме того, имеется значительная группа денежных платежей, в основе которых лежат либо затраты живого труда, либо овеществленного.

Подразделение затрат по экономическому содержанию необходимо для того, чтобы контролировать расходование фонда оплаты труда, обоснованно анализировать себестоимость продукции и производительность труда. Важно знать не только общую сумму затрат на производство продукции, но и соотношение между затратами на оплату труда и затратами материальными. По мере роста производительности труда должна увеличиваться доля материальных затрат (овеществленного труда) по сравнению с затратами на оплату живого труда при сокращении общей суммы затрат на единицу продукции.

Чрезвычайно важно подразделять затраты по их отношению к производственному процессу. Выше уже отмечалось, что все затраты на производственной стадии кругооборота есть затраты в процессе производства. Одни из них связаны с осуществлением процесса производства, другие — с его организацией и руководством. По этому признаку производится деление затрат на основные расходы и расходы по организации и руководству производством и его обслуживанию.

Основные расходы непосредственно связаны с производственным процессом. Их возникновение вызывается выполнением тех или иных производственных, технологических операций при изготовлении продукции в соответствии с технологией производства. Это — оплата труда лиц, занятых непосредственно выполнением производственных работ, затраты семян, удобрений, нефтепродуктов в растениеводстве, кормов, подстилки, биопрепаратов в животноводстве, амортизация основных средств производственного назначения и их текущий ремонт, расходы мелкого инвентаря и прочих материалов на производственные нужды.

Расходы по организации и руководству производством — это расходы на производственной стадии. Данные расходы связаны с выполнением функции руководства производством, контроля и организации производственных процессов. Без этих затрат не может осуществляться процесс производства, они являются с этой точки зрения производительными расходами. Расходы по организации и руководству производством связаны с выполнением определенных функций совокупного рабочего (организационно-техническая подготовка производственных процессов, контроль за их осуществлением, регулирование хода этих процессов и т. п.).

К расходам по организации и руководству производством следует отнести оплату труда лиц общеотраслевого персонала: агрономов, зоотехников, ветеринарных работников, инженеров-механиков, а также бригадиров, полевых объездчиков, заправщиков, заведующих фермами и т. п.; затраты материалов на общепроизводственные нужды; амортизацию основных средств общепроизводственного назначения и их текущий ремонт и т. п. Следует отметить, что в эту группу необходимо включать лишь расходы общепроизводственного характера.

Основные затраты и расходы по организации и руководству производством в совокупности образуют затраты в процессе производства. В практике широкое распространение получило подразделение затрат на основные и накладные. Это подразделение является недостаточно обоснованным экономически, так как в каждую из групп включаются затраты, производимые на разных стадиях кругооборота. Например, накладные расходы включают частично затраты на производственной стадии кругооборота, расходы в сфере управления (административно-управленческие и прочие расходы) и частично расходы за пределами цикла кругооборота.

Важное значение для рациональной организации средств в сельскохозяйственных организациях имеет классификация затрат по способу их включения в себестоимость. По этому признаку затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые затраты непосредственно относятся к возделыванию отдельных культур (или групп культур), к выполнению отдельных видов работ, содержанию определенных групп скота. Большинство видов затрат в хозяйстве являются прямыми: затраты семян, кормов, удобрений, ядохимикатов, подстилки и т. д.

Косвенные затраты относятся к возделыванию многих культур, содержанию многих групп животных, выполнению разных работ. Для включения в себестоимость эти затраты приходится предварительно распределять по видам продукции. Поэтому часто в практике их называют распределяемыми расходами.

Объективной основой для подразделения затрат на прямые и косвенные является многономенклатурность, сложность современного производства (в частности, сельскохозяйственного). В каждой сельскохозяйственной организации имеется несколько самостоятельных отраслей, в каждой отрасли — ряд конкретных производств, как правило, с несколькими самостоятельными объектами затрат. Кроме того, имеются различные вспомогательные и прочие производства. В этих условиях практически невозможно отнести каждый вид затрат на конкретный объект учета, так как целый ряд расходов имеет отношение одновременно к нескольким объектам, в связи с чем возникает необходимость их распределения.

Подразделение затрат на прямые и косвенные в практике бухгалтерского учета должно строиться в соответствии с реальным экономическим содержанием затрат, так как от правильности отнесения затрат в ту или иную группу зависит точность исчисления себестоимости продукции.

В учетной работе необходимо стремиться к тому, чтобы возможно большая часть затрат включалась в себестоимость прямым путем. Косвенное распределение затрат означает некоторую условность, а следовательно, связано с неточностями в расчетах. Косвенным путем должны распределяться лишь затраты, которые невозможно прямо отнести на определенную культуру или группу скота.

Иногда на практике отождествляют основные затраты с прямыми, а накладные с косвенными. Действительно, большая часть основных затрат на сельскохозяйственных предприятиях непосредственно включается в себестоимость определенных видов продукции. Это относится к расходу семян на посев, фуража на корм скоту, оплате труда работников по производству конкретных видов продукции и т. д. Однако не все основные затраты можно считать прямыми. Некоторые виды основных затрат включают в себестоимость конкретных видов продукции косвенным путем, т. е. путем распределения. Это относится, в частности, к амортизации некоторых видов сельскохозяйственных машин, оплате труда работников, занятых в производстве нескольких видов продукции, и т. д.

Для целей планирования, учета и исчисления себестоимости существенное значение имеет классификация затрат по их структуре. По этому признаку затраты подразделяются на элементные и комплексные.

Элементные (простые) затраты однородны по экономическому содержанию, они включают только один вид (элемент) затрат, их нельзя разложить на составные части. Примером таких затрат могут служить оплата труда, затраты семян, кормов, амортизация основных средств и т. п. Некоторые элементные затраты (например, расход семян, кормов и т. п.) являются экономически однородными, неразложимыми на составные части только в условиях данного производственного цикла. Если же рассматривать их как продукт предыдущего цикла, то отчетливо будут видны в каждом конкретном случае их составные части (оплата труда, материальные затраты и т. п.). С этой точки зрения действительно однородными (элементами) будут лишь расходы по оплате труда и амортизация.

Комплексные (сложные) затраты в отличие от простых состоят из нескольких экономических элементов, их всегда можно расчленить на составные части. Примерами комплексных затрат могут служить общепроизводственные и общехозяйственные расходы, услуги вспомогательных производств, расходы на текущий ремонт. Все эти расходы, включающие разнородные экономические элементы, в расчете себестоимости отражаются комплексными статьями.

Следует отметить, что в зависимости от поставленной цели различные виды расходов в одних случаях могут отражаться как элементные затраты, в других — комплексными статьями.

Так, планирование общей суммы затрат на производство всей продукции (и соответственно отражение в годовом отчете) должно производиться в разрезе отдельных первичных элементов. Такой подход вызывается необходимостью определения общей потребности в средствах по каждому их виду для выполнения производственной программы. Выделять отдельные элементы в общей сумме затрат следует также для определения валового дохода, производительности труда и решения ряда других экономических задач.

Совершенно другой подход необходим при определении себестоимости продукции. Здесь классификация затрат строго по их экономическим элементам крайне усложнила бы расчет, а в ряде случаев вообще такой подход невозможен.

Поскольку в каждом хозяйстве учет затрат различных вспомогательных и некоторых других производств обособляется на отдельных счетах, отдельно учитываются затраты на общепроизводственные и общехозяйственные цели, возможно включение всех затрат в себестоимость продукции основных отраслей лишь комплексными статьями. Подразделение этих статей на отдельные экономические элементы было бы неоправданным усложнением.

Принцип выделения комплексных статей, как показал многолетний опыт организаций всех отраслей народного хозяйства, является единственно возможным методом группировки затрат при калькуляции себестоимости [9, с. 11].

По степени зависимости от объема производства затраты бывают переменные и условно-постоянные.

Переменными являются затраты, размер которых находится в прямой зависимости от количества произведенной продукции или объема выполненных работ, оказанных услуг. Примером переменных затрат являются расходы на оплату труда, затраты на корма, семена, удобрения и т. д.

Условно-постоянными являются расходы, абсолютный размер которых практически не зависит от количества произведенной продукции, объема выполненных работ или оказанных услуг. Примером условно-постоянных затрат являются амортизационные отчисления основных средств, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и др. В зависимости от периодичности затраты подразделяют на текущие и единовременные.

К текущим расходам относятся расходы, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов и т. д. Единовременными (однократными) являются расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств и др.

К производственным относят все расходы, связанные с изготовлением товарной продукции и образующие ее производственную себестоимость.

Внепроизводственные (коммерческие) расходы связаны с реализацией продукции покупателям и заказчикам. Производственные и внепроизводственные расходы образуют полную себестоимость товарной продукции.

По периоду действия различают затраты, действующие в течение одного производственного цикла, и затраты, действующие в течение нескольких производственных циклов. В состав затрат, которые относятся к одному производственному циклу, входят заработная плата, затраты на семена и посадочный материал, корма и др. К затратам, списываемым в течение нескольких производственных циклов, относятся затраты на удобрения, известкование и гипсование почв и др [10, с.297].

По периодам возникновения затраты группируются в качестве затрат прошлого, отчетного и будущего периодов. Группировка затрат в разрезе указанных периодов предполагает, что в себестоимость производимой продукции могут быть включены затраты прошлого периода (в части незавершенного производства) и отчетного. Затраты будущего периода в себестоимость произведенной продукции в отчетном периоде не могут быть включены [8, с. 54].

Классификация производств и затрат сельскохозяйственных предприятий является основной для построения системы счетов по учету производственных затрат.

Рассматривая классификацию затрат на производство продукции животноводства, выделяется следующая номенклатура статей затрат:

1. Затраты на оплату труда с отчислениями на социальное страхование.

2. Средства защиты животных.

3. Корма.

4. Работы и услуги.

5. Затраты на содержание основных средств.

6. Затраты по организации производства и управлению.

7. Страховые платежи.

8. Прочие затраты.

9. Потери от падежа животных.

По первой статье учитывают основную и дополнительную заработную плату (оплату труда) работников животноводства, занятых непосредственно на обслуживании данного вида или группы животных: доярок, скотников, бригадиров, подсменных рабочих, телятниц и др. Сюда включают оплату труда по тарифным ставкам, доплаты и премии за продукцию, за повышение продуктивности животных, сохранение поголовья, качество продукции, за классность, надбавки за обслуживание скота на отгонных пастбищах, доплаты за совмещение профессий. В тех случаях, когда работники обслуживают несколько учетных групп скота одновременно, оплату труда распределяют на разные объекты учета затрат пропорционально количеству голов обслуживаемого скота либо числу затраченных кормо - дней по каждой учетной группе. По этой же статье учитывают суммы отчислений на социальное страхование и резерва на отпуска. В рассматриваемом хозяйстве на данную статью также относят отчисления в централизованные фонды социального страхования и обеспечения колхозников (по работникам животноводства).

По статье «Средства защиты животных» отражают расход на данную учетную группу скота биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств (как стоимость самих медикаментов и т. п., так и расходы по их введению).

По статье «Корма» учитывают расход кормов собственного производства и покупных на содержание данного вида (группы) животных. На эту статью относят также расходы, связанные с приготовлением и подработкой кормов в кормоцехах (кормокухнях).

Статья «Работы и услуги» предназначена для учета выполненных в животноводстве работ и услуг вспомогательных производств и сторонних организаций. Наиболее важные виды работ и услуг вспомогательных производств здесь целесообразно выделять: автотранспорт, транспортные работы тракторов, электроснабжение, водоснабжение.

На эту же статью относят стоимость работ и услуг для животноводства, выполненных межхозяйственными и другими предприятиями (организациями) по техническому обслуживанию животноводства, станций по искусственному осеменению животных и др.

Статья «Затраты на содержание основных средств» выделена для учета сумм амортизационных отчислении, текущего ремонта и других затрат по содержанию основных средств, используемых в данной отрасли животноводства (здания, доильные установки и другие основные средства), включая износ и затраты по восстановлению малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и приспособлений.

По статье «Затраты по организации производства и управлению» отражают расходы по организации и управлению производством в отрасли животноводства в доле, приходящейся на данный объект учета затрат по распределению в конце года общепроизводственных и общехозяйственных затрат. При этом фермские расходы относят на объекты учета затрат только соответствующих ферм.

Статья «Страховые платежи» предназначена для учета сумм платежей по государственному страхованию имущества и скота. Платежи по страхованию скота относят непосредственно на соответствующие счета объектов затрат по видам и группам животных. Страховые платежи по зданиям, сооружениям и оборудованию, используемым в животноводстве, распределяют на виды и группы животных (при невозможности прямого отнесения) пропорционально затратам по содержанию основных средств.

Статья «Прочие затраты» выделена для учета различных мелких расходов и расходов разового характера. Практически сюда относится широкий круг затрат, не вошедших в предыдущие статьи, в том числе:

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

стоимость подстилки для животных;

износ (расход) спецодежды и обуви, выдаваемых дояркам и другим работникам, занятым уходом за скотом (износ спецодежды, выдаваемой ветработникам, сторожам и другому обслуживающему персоналу, на эту статью не относят, а включают в общепроизводственные (фермские) расходы);

затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных;

затраты на научно-исследовательские работы в животноводстве.

Прочие затраты, как правило, относят на соответствующую учетную группу скота прямым путем.

Статья «Потери от падежа животных» отражает (только в учете) потери от гибели молодняка животных и животных, списываемых со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». На эту статью не относят потери, подлежащие взысканию с виновных лиц, а также потери вследствие стихийных бедствий [9,с. 139].

В животноводстве в отличие от растениеводства на конец года почти не бывает незавершенного производства. Это связано с тем, что по основным отраслям животноводства: крупный рогатый скот, свиноводство, овцеводство и др. — принято затраты каждого календарного года относить на выход продукции соответствующего года.

Все выше перечисленные затраты в учете находят отражение в соответствующих первичных документах, принятых согласно специфики производства для отрасли животноводства.

Ведущей отраслью сельскохозяйственного производства является животноводство, которое подразделяется на подотрасли в зависимости от вида выращиваемого скота: скотоводство, звероводство, кролиководство, рыбоводство, пчеловодство. Каждая из них специализируется на производстве конкретных видов продукции. Так, молочное скотоводство – на производстве молока, мясное – на выращивании скота на мясо, птицеводство – на производстве яиц и мяса птицы и т.д. В связи с этим в бухгалтерском учете затраты на производство продукции животноводства группируются как по отраслям, так и по видам или технологическим группам животных.

В животноводстве затраты на производство продукции осуществляются в течение года более равномерно, чем в растениеводстве, поэтому нет необходимости разграничивать их в учете по смежным годам. Все расходы отчетного года, как правило, включаются в состав себестоимости продукции текущего года. Исключение составляют пчеловодство, рыбоводство и птицеводство, у которых может возникать незавершенное производство на конец отчетного года. В пчеловодстве это стоимость меда, оставленного в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период, в рыбоводстве – затраты по зарыблению, в птицеводстве – расходы на незаконченную инкубацию.

В животноводстве, как в других отраслях, производимые затраты неоднородны. Они включают различные виды конкретных материальных, денежных и трудовых затрат (корма, медикаменты, износ основных средств, затраченный труд и расходы на его оплату и т. п.). Бухгалтерский учет в животноводстве должен обеспечить получение необходимой информации о размере израсходованных средств на производство продукции (по видам).

Производственный процесс в животноводстве сконцентрирован в структурных подразделениях (фермах, бригадах и т. д.). Следовательно, в бухгалтерском учете необходимо обеспечить получение информации о размере затрат в разрезе структурных подразделений.

Разграничение затрат в учете по вышеназванным признакам обеспечивается путем выбора соответствующих объектов учета затрат и построения учетных регистров.

Основными задачами учета затрат в животноводстве являются:

- экономически обоснованное разграничение затрат по видам и группам животных;

- точное отражение затрат по производственным подразделениям организации;

- правильная классификация и разделение затрат по статьям калькуляции и корреспондирующим счетам;

- своевременное, точное и полное отражение в документах и регистрах учета выхода продукции животноводства;

- экономически обоснованное определение себестоимости получаемой продукции животноводства.

Себестоимость является одной из составных частей хозяйственной деятельности и соответственно одним из важнейших элементов этого объекта управления. Анализ, выполняя одну из основных управленческих функций, входит в управляющую подсистему, и недостаточное его функционирование в этом звене приводит к снижению эффективности системы управления себестоимостью в целом.

В процессе анализа исследуются затраты, формирующие себестоимость продукции, определяются факторы влияющие на ее уровень и выявляются резервы ее снижения. По результатам анализа производится оценка функционирования системы управления формированием себестоимости, выражающаяся в определении степени достижения заданных ею параметров [8, с.9].

В процессе анализа себестоимости продукции животноводства ставятся следующие задачи:

- объективная оценка выполнения плана по себестоимости и ее изменения относительно прошлых отчетных периодов, а также соблюдения действующего законодательства, договорной и финансовой дисциплин;

- обеспечение центров ответственности по затратам необходимой аналитической информацией для оперативного управления формированием себестоимости продукции;

- оценка динамики затрат по составу и структуре;

- расчет отклонений фактически достигнутого уровня затрат от запланированной (или от достижений предыдущего периода) величины;

- обоснование причин возникающих отклонений и разработка вариантов их устранения;

- изучение влияния факторов на изменение уровня себестоимости;

- выявление резервов снижения себестоимости продукции;

- объективная оценка деятельности предприятия по использованию возможностей снижения себестоимости продукции и разработка мероприятий, направленных на освоение выявленных резервов;

- содействие выработке оптимальной величины плановых затрат, плановых и нормативных калькуляций на отдельные виды продукции.

Характер этих задач свидетельствует о большой практической значимости анализа себестоимости продукции в хозяйственной деятельности организации.

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

1.2 Основные правовые акты по учету затрат в АПК

Создание в Республике Беларусь новых условий хозяйствования, переход к рыночным отношениям меняют деятельность государственных органов по управлению экономическими процессами. Основой информации, которая используется в управлении экономическим комплексом, является информация, содержащаяся в бухгалтерском учете, который стал сегодня одним из главных условий, определяющих эффективность управления организацией и достижения успеха.

Информацию бухгалтерского учета используют не только менеджеры, экономисты, юристы, работники других отраслей для планирования, управления, анализа и контроля за хозяйственной деятельностью организации и индивидуальных предпринимателей, но и инвесторы, банки, финансовые и налоговые органы. Бухгалтерский учет в Республике Беларусь строится по единой методологии на основе Закона Республики Беларусь «О Бухгалтерском учете и отчетности» (НРПА РБ, 2008 г. № 3, 2/1399) и других нормативных актов.

Вместе с тем в различных отраслях и отдельных организациях имеется своя особенность (бухгалтерский учет организаций, финансируемых из бюджета, банковской системы, промышленности, торговли), обусловленная спецификой и характером хозяйственной деятельности.

В связи с этим правовому регулированию бухгалтерского учета уделяется много внимания со стороны Министерства финансов Республики Беларусь как главного субъекта, обеспечивающего государственное регулирование и методологическое обеспечение бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь. Основными целями правового регулирования бухгалтерского учета являются: обеспечение единообразия ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых хозяйствующими субъектами; составление и представление сопоставимой и достоверной учетной информации различными организациями об имущественном состоянии, о доходах и расходах, необходимой для различных пользователей бухгалтерской отчетностью; предупреждение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организаций, выявление резервов – материальных, трудовых и финансовых ресурсов; обеспечение экономической безопасности государства [12, с.9].

Основными законодательными актами, регулирующими вопросы учета затрат в Республике Беларусь являются:

Закон Республики Беларусь от 18 октября 1994 г.№ 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности», определяющий правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, устанавливающий требования, предъявляемые к составлению и предоставлению бухгалтерской отчетности, регулирующий взаимоотношения по вопросам бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь;

Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденные Министерством экономики Республики Беларусь 26.01.1998 г. № 19-12/397, Министерством статистики и анализа Республики Беларусь 30.01.1998 г. № 01-21/8, Министерством финансов Республики Беларусь 30.01.1998 г. № 3, Министерством труда Республики Беларусь 30.01.1998 г. № 03-02-07/300, разработанными в соответствии с действующим законодательством и имеющими целью обеспечить единообразие определения состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг);

Рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий, утвержденные Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь № 316 от 14 декабря 1999 г., обеспечивающие единообразное определение состава и группировки затрат, устанавливающие единые методы учета и калькуляции себестоимости продукции, а также определение финансовых результатов в колхозах, совхозах, агрофирмах и других сельскохозяйственных предприятиях;

Методические указания по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, утвержденные Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия от 14 августа 2007 г. № 363. В них изложены методические указания по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций;

План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях, утвержденные Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия от 6 апреля 2004 г. № 28. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях содержит краткую характеристику счетов и субсчетов, их структуру и назначение, а также порядок отражения наиболее распространенных фактов хозяйственной деятельности с учетом отраслевых особенностей;

Альбом унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, и Инструкция о порядке их применения и заполнения, утвержденные Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 22 октября 2005 г. № 69, в котором изложен порядок заполнения унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета;

Альбом регистров журнально-ордерной формы учета в организациях агропромышленного комплекса и Инструкция по их применению, утвержденные Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 31 мая 2004 г. № 41, в котором изложен порядок заполнения регистров журнально-ордерной формы учета, используемых в учетной практике организациями агропромышленного комплекса;

Постановление Министерства экономики РБ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ от 31.01.2006 №19/8 (в ред. от 23.06.06 №1105/42) «Об утверждении Инструкции об особенностях формирования закупочных цен на продукцию сельского хозяйства»

Указ Президента Республики Беларусь от 09.08.2007г. №379 (ред. от 03.03.2008г. №143) «О некоторых мерах по снижению затрат на производство сельскохозяйственной продукции».

1.3 Международный опыт учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Международная практика учета неоднородна. В каждой стране национальные положения в большей или меньшей степени регулируют порядок определения показателей для финансовых отчетов. Такие регулирующие положения включают стандарты бухгалтерского учета, разработкой которых занимаются разные организации: в одних странах – это преимущественно прерогатива государственных органов, в других – профессиональных организаций.

«Стандарт» в переводе с английского – норма, образец. В нормативной документации по бухгалтерскому учету термин «стандарт» означает комплекс документально оформленных правил ведения учета. Под бухгалтерскими стандартами подразумевают стандартизированные требования к методам и процедурам ведения бухгалтерского учета: начислению амортизации, оценки запасов, начислению налогов, учету курсовых разниц и т.п.

Между национальными и международными стандартами учета существует тесная связь. Национальные стандарты первичны. При разработке международных стандартов анализируются национальные, изучается практика ведения учета того или иного объекта, сложившаяся в отдельных странах, и только после этого формируются рекомендации международного характера.

Стандарты в основном регулируют финансовый учет и отчетность, порядок же регистрации управленческой информации определяется предприятием самостоятельно и не регламентируется стандартами и инструкциями [13, с. 119].

Безусловно, что при создании любой системы стандартизации должен использоваться не только собственный опыт, но и опыт других стран, международный опыт.

В приложении 1 представлена сравнительная характеристика состава финансовой отчетности, оборотных активов Украины, России, Республики Беларусь, Польши и др.

Понятие себестоимости фигурирует во многих нормативных актах Республики Беларусь, Российской Федерации и других стран, однако, в Международных стандартах финансовой отчетности оно не нашло отражения, отсутствует отдельный стандарт, регулирующий порядок учета затрат. Тем не менее, порядок рассмотрения тех или иных вопросов, касающихся учета затрат и определения себестоимости продукции изложен в следующих Международных стандартах финансовой отчетности: МСФО 2 «Запасы», МСФО 18 «Выручка», МСФО 41 «Сельское хозяйство».

МСФО 2 «Запасы». Дата вступления в силу – 1 января 1995 года.

Цель настоящего стандарта состоит в том, чтобы установить порядок учета запасов в системе учета по фактической стоимости приобретения. Стандарт дает практические указания по определению затрат и их последующему признанию в качестве расходов, включая любые уменьшения стоимости до величины возможной чистой цены продаж.

Запасы – это активы:

1) предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;

2) в процессе производства для такой продажи;

3) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг [5, с.67].

Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего расположения.

Затраты на приобретение запасов включают покупную цену, импортные пошлины и другие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются компании налоговыми органами), а также расходы на транспортировку, обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением объекта.

В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство», запасы сельскохозяйственной продукции, собранные компанией (предприятием) с биологических активов, следует в момент первоначального признания оценивать по справедливой стоимости, установленной в период сбора урожая, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

Себестоимость отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров и услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов, должна определяться путем специфической идентификации индивидуальных затрат (специфические затраты относятся на определенные статьи запасов) [5, с.70].

Методы оценки запасов

Основной порядок учета: первое поступление – первый отпуск (ФИФО) или средневзвешенной стоимости.

По методу ФИФО стоимость проданных товаров определяется себестоимостью первых по времени закупок товара. Поэтому, стоимость товарных запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений. В периоды роста цен метод ФИФО дает наивысшие показатели прибыли [14, с. 59].

Дополнительный альтернативный порядок учета: последнее поступление – первый отпуск (ЛИФО).

По методу ЛИФО последняя поступившая партия товара считается первой проданной. Поэтому, уровень запасов на конец периода исчисляется на основе цен поступлений начала этого периода. В периоды роста цен метод ЛИФО дает самый низкий показатель чистой прибыли. Поэтому, интересно отметить, этот метод запрещен в некоторых странах в целях налогообложения [14, с. 59].

Сырье и материалы в запасах не списываются ниже себестоимости, если готовая продукция, в которую они будут включены, предположительно будет продана по или выше себестоимости.

После продажи запасов сумма, по которой они учитывались, должна быть признана в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующая выручка. Величина частичного списания стоимости запасов до возможной чистой стоимости продаж и все потери запасов должны признаваться в качестве расходов в период осуществления списания или возникновения потерь. Величина любого обратного доначисления запасов, вызванного увеличением возможной чистой стоимости продаж, должна признаваться как уменьшение величины запасов, признанных в качестве расходов в период осуществления обратного доначисления.

Финансовая отчетность должна раскрывать:

1 учетную политику, принятую для оценки запасов, в том числе использованный способ расчета себестоимости;

2 общую балансовую величину запасов и балансовую стоимость в классификациях данной компании;

3 балансовую величину запасов, учтенных по возможной чистой стоимости реализации;

4 величину возврата любого списания, которая признается как доход в данном периоде;

5 балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств [5, с.74].

Себестоимость запасов, списанных на расходы в течение периода, состоит из затрат, ранее включенных в оценку статей проданного запаса, и нераспределенных производственных накладных расходов и сверхнормативных величин производственных затрат, связанных с запасами. Особенности деятельности компании могут также потребовать включения других затрат, таких как затраты на сбыт продукции.

МСФО 18 «Выручка». Дата вступления в силу – 1 января 1995 года.

В Принципах подготовки и предоставления финансовой отчетности доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступления или увеличения активов или уменьшения обязательств, которые привели к увеличению капитала, не связанному с вкладами акционеров.

Доход включает в себя как выручку компании так и прочие доходы. Выручка компании – это поступление средств от обычных видов деятельности, которые называются по-разному, в том числе продажами, вознаграждениями и лицензионными платежами. Цель настоящего стандарта состоит в определении порядка учета выручки, возникающей от определенных видов операций и событий.

Настоящий бухгалтерский стандарт должен применяться при учете выручки, возникающей от следующих операций и событий:

- продажи товаров;

- предоставление услуг;

- использование другими сторонами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

Товары включают в себя продукцию, произведенную компанией для продажи, либо купленную для перепродажи, в частности, товары, приобретенные розничным торговцем, или землю и другое имущество, предназначенное для перепродажи [5, с.234].

Выручка от продажи товаров должна признаваться, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

1) компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товарами;

2) компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары;

3) сумма выручки может быть надежно измерена;

4) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию

5) понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены.

Компания должна раскрыть в отчетности:

- учетную политику, принятую для признания выручи, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с оказанием услуг;

- сумму каждой значительной категории выручки, признанной в течение периода;

- сумму выручки, возникающей от обмена товаров и услуг, включенных в каждую значительную категорию выручки [5, с.240].

МСФО 41 «Сельское хозяйство». Дата вступления в силу – 1 января 2003 года.

МСФО 41 устанавливает порядок учета, предоставления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности в части, не рассмотренной в других Международных стандартах финансовой отчетности.

Сельскохозяйственная деятельность – это управление биотрансформацией животных и растений (биологических активов) в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

Среди прочего, МСФО 41 устанавливает порядок учета биологических активов в период их роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, а также проведение порядок проведения первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора. В период с момента первоначального признания биологических активов и вплоть до начала сбора сельскохозяйственной продукции оценка проводится по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, за исключением тех случаев, когда момент первоначального признания справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности.

В соответствии с МСФО 41, изменение справедливой стоимости биологического актива за вычетом предполагаемых сбытовых расходов необходимо учитывать при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором происходит данное изменение. В сельскохозяйственной деятельности изменение физических свойств животного или растения сразу же приводит к увеличению или уменьшению экономических выгод компании [5, с.622].

Целью настоящего Стандарта является установление порядка учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности.

Настоящий Стандарт применяется для учета сельскохозяйственной продукции, т.е. продукции, полученной от биологических активов, и только на момент ее сбора. Затем, после сбора продукции, применяется МСФО 2.

Сельскохозяйственная продукция – продукция, собранная с биологических активов компании.

Биологический актив – животное или растение [5, с.625].

В рамках оперативного управления производятся оценка и контроль за изменениями качественных показателей (например, генетических характеристик, плотности, спелости, содержания жира или белка и т.д.), происходящими в результате биотрансформации.

Компания должна признавать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию исключительно в случаях, когда:

- компания контролирует актив в результате прошлых событий;

- существует вероятность притока в компанию будущих экономических выгод, связанных с активом

- справедливая стоимость или себестоимость актива может быть оценена с достаточной степенью достоверности.

Справедливая стоимость – это та сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Сельскохозяйственную продукцию, собранную с биологических активов компании, следует оценивать по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. Такая цена является себестоимостью на дату, когда начинает применяться МСФО 2 Запасы или др.

Прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, а так же от изменения справедливой стоимости биологического актива за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, следует учитывать при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором они имеют место.

Компания должна представлять информацию о балансовой стоимости биологических активов в отдельной строке бухгалтерского баланса.

Компания должна давать описание каждой группы биологических активов.

Компании следует раскрывать информацию о методах и существенных допущениях, использованных при определении справедливой стоимости каждой группы сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора, а так же справедливой стоимости каждой группы биологических активов [5, с.633].

Постоянный комитет по интерпретации (ПКИ 1) «Последовательность – различные формулы себестоимости для запасов »: компания должна применять одинаковые формулы оценки для всех запасов, сходных по характеру и их использованию компанией. Для запасов различного характера или использования (например, определенные товары, применяемые в одном сегменте компании, и товары того же типа, используемые в другом хозяйственном сегменте) применение различных формул оценки может быть оправдано [5, с.637].

Таким образом, Международные стандарты финансовой отчетности позволяют унифицировать учет и оценку производственных запасов, в частности регламентируют процесс учета сельскохозяйственной продукции и ее оценки.

2. Бухгалтерский учет затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции

2.1 Организация первичного учета затрат

Основой организации бухгалтерского учета в организации является соответствующая технологическому процессу схема движения документов. Создание совокупности первичных документов представляет собой первичный учет.

Первичный учет – это организованная система наблюдения, измерения и регистрации данных о хозяйственных операциях и других фактах хозяйственной деятельности организации, используемая для принятия управленческих решений.

Факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учетным документом, имеющим юридическую силу, который составляется ответственным исполнителем совместно с другими участниками операции.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации [15, с. 142].

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, — непосредственно после ее совершения.

Лица, составившие и подписавшие первичные учетные документы, обеспечивают своевременное и качественное оформление этих документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных [1, с. 10].

В первичном учете в отрасли животноводства используется большое количество разнообразных документов, на основании которых производятся все последующие записи в учете. Можно выделить следующие группы документов: документы по учету затрат труда, предметов труда (в том числе по расходу кормов и прочих материальных ценностей), по использованию средств труда, по учету выхода продукции, прироста живой массы и приплода. В соответствие с общей схемой учета затрат и выхода продукции животноводства (см. приложение 2), рассмотрим основные первичные документы, которые используются в СПК «Щепичи».

Основным документом по учету затрат труда работников животноводства является Табель учета рабочего времени (форма № 501 – АПК).

В Табеле ф. № 501 –АПК указывается вид продукции (работы) животноводства (первая свободная строка), расценка за единицу продукции (вторая свободная строка).

В свободных графах Табеля ф. № 501-АПК (ф. № ТО-1) по каждому работнику фермы записывают количество произведенной продукции (выполненной работы), за которую следует начислить заработную плату. Табель ф. № 501-АПК (ф. № ТО-1) ведет заведующий фермы или другое ответственное лицо. Количество произведенной продукции в Табель ф. № 501-АПК проставляют на основании первичных документов, которыми подтверждается ее поступление. В конце месяца в нем отражают: количество отработанных часов, дней и сумму начисленной заработной платы. Табель ф. № 501-АПК подписывает руководитель подразделения, и в сроки, установленные документооборотом, он сдается в бухгалтерию организации. Правильность составления табеля и начисления заработной платы проверяет бухгалтер организации, что и удостоверяет своей подписью.

Начисление оплаты труда животноводам производится в основном за полученную продукцию (молоко, привес, приплод и т. д.). Поэтому для начисления оплаты привлекаются и документы, в которых фиксируется выход продукции: журнал учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных, ведомости взвешивания животных, акты на перевод животных из группы в группу. На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции производят начисление оплаты труда животноводам в соответствии с действующими в хозяйстве расценками [6, с. 121].

Журнал учета надоя молока (форма № 412-АПК) применяется для ежедневного учета надоенного молока в подразделении, заводится на 30 дней (см.приложение 3).

Журнал ф. № 412-АПК ведет руководитель подразделения. Записи в Журнал производятся ежедневно по результатам каждого доения (утро, полдень, вечер) по каждой доярке (мастеру машинного доения). По отдельным графам проставляются данные о количестве закрепленных коров за дояркой, в том числе дойных, жирность молока, количество жиро-единиц, прочих данных о качестве молока (кислотность и др.).

Итоговые данные журнала по вертикали дают сведения о надое молока за день.

Для определения среднего процента жира надоенного молока принятое молоко вначале пересчитывается в однопроцентное, а затем делится на физическую массу полученного молока.

Журнал ф. № 412-АПК предназначен для регистрации получаемого в подразделении (ферме) молока в течение 15 дней (в течение 1 месяца). Ежедневно доярка (мастер машинного доения) и руководитель подразделения своей подписью подтверждают правильность данных о количестве надоенного молока.

Правильность данных подтверждается подписью руководителя подразделения и бухгалтера [6, с. 116].

Акт на оприходование приплода животных (форма № 304-АПК) (далее по тексту — Акт ф. № 304-АПК) применяется для учета полученного приплода всех видов животных (крупного рогатого скота, свиней, овец, лошадей, коз, пчел и т.д.)(см. приложение 4).

Акт ф. № 304-АПК составляется руководителем подразделения (заведующим фермой) совместно с техником-осеменатором по каждому виду животных отдельно в день получения приплода, в двух экземплярах и подписывается руководителем подразделения (заведующим фермой), специалистом зоотехнической службы, ветеринарным врачом.

В Акте ф. № 304-АПК указывается фамилия, имя, отчество, работника, за которым закреплено расплодившееся животное, инвентарный номер и кличка матки, количество и масса родившихся животных, их отличительные признаки и присвоенные инвентарные номера.

Первый экземпляр оформленного в установленном порядке Акта ф. № 304-АПК представляется в бухгалтерию организации. Второй экземпляр остается у материально ответственного лица [6, с. 110].

Ведомость взвешивания животных (форма № 306-АПК) (далее по тексту — Ведомость ф. № 306-АПК) применяется для определения фактической живой массы животных на конец отчетного периода (см. приложение 5).

Ведомость ф. № 306-АПК составляется руководителем подразделения (заведующим фермой) во время проведения взвешиваний животных для определения прироста их живой массы, а также в случаях поступления или выбытия животных по видам и учетным группам животных.

В Ведомости ф. № 306-АПК указывается вид (группа) взвешиваемых животных, их инвентарные номера, количество голов, масса животных на дату предыдущего взвешивания и на дату взвешивания и прирост живой массы.

Итоги о массе животных на дату взвешивания по соответствующим группам животных заносятся в Книгу учета движения животных и птицы ф. № 301 -АПК, а также используют для составления расчета определения прироста живой массы.

Ведомость ф. № 306-АПК подписывают зоотехник, руководитель подразделения (заведующий фермой), материально ответственное лицо, за которым закреплены животные. В бухгалтерии проверяют итоги, сверяют данные о массе животных на дату предыдущего взвешивания (графа 3) с данными ведомости взвешивания за предыдущий месяц (графа 4), правильность подсчитанного прироста живой массы и среднего прироста живой массы, о чем бухгалтер свидетельствует своей подписью [6, с.111].

Акт на перевод животных (форма № 303-АПК) (далее по тексту — Акт ф. № 303-АПК) применяется для учета хозяйственных операций по переводу животных и птицы из одной возрастной группы в другую возрастную группу (см приложение 6).

Акт ф. № 303-АПК оформляется в одном экземпляре в день перевода животных и птицы из младшей возрастной группы в старшую группу и при переводе в основное стадо.

Акт ф. № 303-АПК составляется руководителем подразделения (заведующим фермой) совместно с зоотехником. Его подписывают лица, принявшие животных на ответственное хранение и обслуживание, и лицо, передающее животных.

По соответствующим графам Акта ф. № 303-АПК указывается характеристика животного (инвентарный номер, пол, класс, масть, дата рождения), его масса и стоимость. При переводе из группы в группу, животные в обязательном порядке взвешиваются.

Акт ф. № 303-АПК служит основанием для записей в Книге учета движения животных и птицы ф. № 301 -АПК и вместе с Отчетом о движении скота и птицы на ферме ф. № 311 -АПК представляется в бухгалтерию организации.

Акт на выбытие животных и птицы (форма № 302-АПК) (далее по тексту — Акт ф. № 302-АПК) применяется для учета животных и птицы, выбывающих вследствие вынужденного убоя, прирезки и падежа.

Акт ф. № 302-АПК составляется руководителем подразделения (заведующим фермой) в одном экземпляре в день выбытия животных и птицы. По соответствующим графам Акта ф. № 302-АПК указывается характеристика (инвентарный номер, порода, масть, пол, упитанность, категория) выбывшего животного и птицы, причины их выбытия. Акт ф. № 302-АПК подписывают руководитель подразделения (заведующий фермой), ветеринарный врач, зоотехник.

Акт на выбытие животных и птицы утверждает руководитель организации. Акт ф. № 302-АПК служит основанием для записей в Книге учета движения животных и птицы ф. № 301 -АПК и вместе с Отчетом о движении скота и птицы на ферме ф. № 311 -АПК представляется в бухгалтерию организации [6, с.109].

Ведомость определения прироста живой массы (форма № 307-АПК) (далее по тексту - Ведомость ф. № 307-АПК) предназначена для определения прироста живой массы за отчетный месяц по конкретным учетным группам скота (см. приложение 7).

Ведомость ф. № 307-АПК составляется в одном экземпляре руководителем подразделения (заведующим фермой) с участием зоотехника и работника, за которым закреплены животные, на основании данных ведомостей взвешивания и документов на поступление и выбытие животных.

В Ведомости ф. № 307-АПК прирост живой массы определяется следующим образом: к живой массе на конец месяца прибавляют живую массу выбывших животных, включая массу павших и вычитают массу поступивших животных и массу животных на начало отчетного периода Для определения продукции выращивания скота, необходимо из полученного прироста живой массы вычесть вес павших животных.

Ведомость ф. № 307-АПК вместе с Отчетом о движении скота и птицы на ферме ф. № 311 -АПК представляется в бухгалтерию организации [6, с.111].

Отчет о движении скота и птицы на ферме (форма № 311-АПК) (далее по тексту — Отчет ф. № 311 -АПК) предназначен для обобщения данных, отражающих наличие и движение животных и птицы по подразделению за отчетный период (см. приложение 8).

Отчет ф. № 311-АПК составляется ежемесячно на основании данных первичных документов и Книги учета движения животных и птицы (ф. № 301-АПК) руководителем подразделения (заведующим фермой) в двух экземплярах по видам и половозрастным группам животных и птицы. В Отчете ф. № 311 - АПК указывается наличие животных на начало месяца, поступление и выбытие по соответствующим направлениям, а также остаток на конец месяца, который определяется суммированием данных графы «Наличие на начало месяца (года)» и итоговой графы по приходу, за вычетом итоговой графы по расходу. Отчет ф. № 311 -АПК составляется по количеству голов и живой массе отдельно по основному стаду, молодняку животных и животным на откорме.

Отчет ф. № 311-АПК подписывают: руководитель подразделения (заведующий фермой), начальник цеха и зоотехник.

По истечении отчетного месяца Отчет ф. № 311 -АПК вместе с первичными документами по движению животных представляется в бухгалтерию для проверки и записи в бухгалтерские регистры по учету движения животных. После проверки второй экземпляр Отчета ф. №311-АПК возвращается руководителю подразделения.

Основным видом расходов предметов труда в животноводстве является расход кормов. Первичный учет расхода кормов на фермах ведут в ведомостях учета расхода кормов (форма № 202 - АПК) [6, с.112].

Ведомость учета расхода кормов (форма № 202-АПК) (далее по тексту — Ведомость ф. № 202-АПК) применяется для учета ежедневного отпуска кормов на корм животным (см. приложение 9).

Ведомость ф. № 202-АПК выписывается в бухгалтерии организации на основании рациона кормления животных, утвержденного руководителем организации по видам учетных групп животных и материально ответственным лицам, за которыми они закреплены. При выписке Ведомости ф. № 202-АПК указывается наименование корма, единица измерения и норма отпуска его на одну голову. Ведомость выписывается в двух экземплярах, один из которых выдается материально ответственному лицу, а второй—получателю кормов (доярка, скотник и т.д.).

Отпуск кормов ежедневно производится в зависимости от количества поголовья животных, которым отпускается корм, и норм расхода кормов, указанных в Ведомости ф. № 202-АПК.

Данные Ведомости ф. № 202-АПК служат основанием для заполнения производственного отчета по животноводству и Накопительной ведомости учета расхода кормов ф. № 218-АПК.

По истечении месяца материально ответственное лицо вместе с отчетом о движении продуктов и материалов и другими приходно-расходными документами сдает Ведомость ф. № 202-АПК в бухгалтерию организации.

Расход прочих материальных ценностей в животноводстве (биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств и т. п.) оформляют в установленном порядке лимитно-заборными картами, накладными и другими расходными документами.

Лимитно-заборная карта (форма № 201-АПК) (далее по тексту — Лимитно-заборная карта) применяется для многократного (в течение месяца) отпуска топлива, запасных частей, ремонтных материалов, семян, посадочного материала и других материалов со склада и других мест хранения и является оправдательным документом для списания их с подотчета материально ответственного лица.

Лимитно-заборная карта выписывается бухгалтером организации на одно или несколько наименований материальных ценностей в двух экземплярах, первый экземпляр в течение отчетного месяца находится у материально ответственного лица, второй — у получателя материальных ценностей.

Отпуск материальных ценностей производит материально ответственное лицо в присутствии получателя и отмечает в Лимитно-заборной карте дату отпуска и количество выдаваемых материальных ценностей.

По истечении месяца материально ответственное лицо вместе с отчетом о движении продуктов и материалов сдает Лимитно-заборную карту в бухгалтерию организации.

Требование-накладная (форма № 203-АПК) используется для оформления операций по внутреннему перемещению материальных ценностей в организации (см. приложение 10).

Требование-накладная выписывается бухгалтером организации в двух экземплярах. Первый экземпляр предназначен материально ответственному лицу, отпускающему материальные ценности, второй — получателю ценностей.

Требование-накладная является документом, разрешающим отпуск материальных ценностей. Оба экземпляра вручаются получателю, который, после подписания руководителем организации и главным бухгалтером или лицами, уполномоченными на то руководителем организации, предъявляет ее материально ответственному лицу для получения материальных ценностей.

По истечении месяца материально ответственное лицо вместе с отчетом о движении продуктов и материалов сдает Требование-накладную в бухгалтерию организации.

Для учета выхода продукции в животноводстве применяют большое количество документов. Это связано, прежде всего, с большим разнообразием условий и характеристик отдельных видов продукции в разных отраслях животноводства. Все эти документы можно подразделить на две группы: документы по оприходованию продуктов животноводства и документы по оприходованию прироста живой массы и приплода. К первой группе документов относятся: журнал учета надоя молока (форма № 412-АПК) — для оприходования молока. Ко второй группе документов относятся: акт на оприходование приплода животных (форма № 304-АПК), ведомость взвешивания животных (форма № 306-АПК) — на оприходование привеса [6, с. 103].

Регистром, в котором обобщают данные первичных документов о затратах и выходе продукции в животноводстве, является производственный отчет по животноводству (форма № 18-А). На исследуемом предприятии данные первичных документов обобщаются в оборотно – сальдовых ведомостях за месяц и с начала года.

2.2 Синтетический и аналитический учет затрат

Затраты в животноводстве разграничиваются по отраслям и видам производства. Это должно найти отражение в бухгалтерском учете.

Бухгалтерский учет отражает в основном лишь те стороны хозяйственной деятельности организаций, которые имеют стоимостную форму. Это и определяет объекты бухгалтерского учета [10, с. 11].

Объектами аналитического учета затрат в животноводстве являются отрасли или производственные подразделения (фермы), виды или половозрастные группы животных [4, с. 55] (см. приложение 11).

Выбор объектов учета затрат в значительной степени зависит от технологии содержания животных и организации производства.

На отдельных аналитических счетах в животноводстве учитывают затраты по приготовлению кормов в кормокухнях и кормоцехах. В установленные сроки учтенные затраты на этих счетах распределяют пропорционально количеству приготовленных кормов и списывают на счета объектов затрат по содержанию животных [16, с. 657].

Аналитический учет - детализированное отражение имущества, обязательств и хозяйственных операций в натуральных, количественных и денежных показателях [1, с. 3].

Учетные регистры – это специальные таблицы (бланки) для отражения в них хозяйственных операций, зафиксированных в первичных документах. Таблицы могут быть представлены в виде книг, ведомостей (листов), карточек, машинограмм.

Согласно Постановлению Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 31 мая 2004 № 41 «Об утверждении перечня регистров журнально-ордерной формы учета в организациях агропромышленного комплекса и Инструкции по применению регистров журнально-ордерной формы учета в организациях агропромышленного комплекса» определен перечень регистров, используемых при журнально-ордерной форме учета.

Регистры аналитического учета предназначены и используются для отражения однородных операций по отдельным аналитическим счетам. Каждая операция записывается достаточно полно не только в денежном, но и в натуральном выражении. К аналитическим регистрам относятся карточки основных средств, материалов, сальдовые ведомости, производственные отчеты, кассовая книга, машинограммы аналитического учета и др. [15, с. 158].

Учет затрат по соответствующим объектам и калькуляционным статьям производится в производственных отчетах, открываемых на каждую отрасль (растениеводство, животноводство, промышленное производство) в отдельности.

Записи в производственные отчеты производятся на основании первичных документов, книжек бригадира, накопительных ведомостей учета использования машинно-тракторного парка или грузового автотранспорта и других документов и регистров [4, с. 56].

В СПК «Щепичи» аналитический учет затрат в животноводстве ведется в Производственном отчете формы № 18-А (см. приложение 12).

Производственный отчет по животноводству состоит из трех разделов: I—Затраты на производство продукции животноводства (дебет счета 20-2), II— Выход продукции животноводства, III — Обороты по кредиту счета 20-2.

В первом разделе производственного отчета регистрируются все необходимые учетные данные по дебету счета 20-2. На каждый объект учета (виды и учетные группы животных с указанием бригады или фермы) отводится отдельная графа. Первые строки предназначены для записи необходимых технико-экономических показателей по соответствующим объектам учета: среднее поголовье, затраты труда в человеко-часах, количество кормо-дней, расход кормов в центнерах и в кормоединицах. Последующие строки предназначены для записи сумм по статьям затрат по дебету счета с отнесением их по корреспондирующим кредитуемым счетам, в том числе: счет 70 «Расчеты по оплате труда», счет 96 «Резерв предстоящих расходов», счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 1 — на суммы основной и дополнительной заработной платы (оплаты труда) и отчислений органам социального страхования и в резерв предстоящих платежей, счет 10 «Материалы» — на стоимость израсходованных на содержание животных кормов (субсчет 10/6) и подстилки, лечебных и других материалов (субсчета 10/14, 10/15), топлива и нефтепродуктов (субсчет10/3) и т. д. Этим одновременно обеспечиваются учет по установленной номенклатуре статей аналитического учета и группировка затрат по корреспондирующим счетам (для записей по дебету счета 20-2 в журнале-ордере № 10/2).

В отличие от производственного отчета по растениеводству, где основным источником для заполнения являются журналы учета работ и затрат, при заполнении данного производственного отчета привлекается большое количество первичных и сводных документов. Для заполнения данных о количестве кормо-дней и расходе кормов и подстилки используют ведомости учета расхода кормов (форма № 202 - АПК). Данные о затратах труда и заработной плате (оплате труда) проставляют на основании табеля учета рабочего времени и начисления заработка работникам животноводства (форма № 501 - АПК) и т. д.

Суммы расходов по материальным ценностям в производственном отчете должны подтверждаться соответствующими данными отчетов о движении продукции и материалов (форма № 215 - АПК): по кормам, по биопрепаратам и лечебным материалам, по строительным материалам для текущего ремонта и т. п. (см. приложение 13).

В качестве отдельных объектов учета затрат (в соответствующих графах производственного отчета) отражают распределяемые расходы животноводства (расходы по приготовлению кормов на кормокухнях и др.). Ежемесячно итоги этих затрат распределяют по объектам учета животноводства и отражают в производственном отчете в соответствующих статьях отдельной строкой. Например, расходы по приготовлению кормов—отдельной строкой по статье «Корма».

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

Данные о выходе продукции животноводства в производственном отчете отражают на основании следующих документов: журналов учета надоя молока (форма № 412 - АПК) и ведомостей учета движения молока (форма № 414 – АПК), прирост живой массы животных—ведомостей взвешивания животных (форма № 306 - АПК), приплод—актов на оприходование приплода животных (формы № 304 - АПК).

Показатели выхода продукции, указанные в данном разделе производственного отчета, должны соответствовать данным, отраженным в соответствующих сводных формах о движении продукции и животных: в отчетах о движении продукции и материалов (форма № 215 - АПК), отчетах о движении скота и птицы на фермах (форма № 311 - АПК), книгах учета движения животных и птицы (форма № 301 - АПК), в ведомости учета движения молока (форма № 414 - АПК).

В третьем разделе производственного отчета обороты по кредиту счета 20-2 систематизированы по корреспондирующим счетам: 43 «Готовая продукция», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме». Данные этого раздела служат основанием для записи оборотов в журнале-ордере № 10/2 по кредиту счета 20-2 в корреспонденции с соответствующими дебетуемыми счетами.

Подразделения хозяйства ежемесячно в установленные графиком документооборота сроки представляют производственные отчеты по животноводству в центральную бухгалтерию. Там после соответствующей проверки данных, включенных в производственный отчет, делают записи в бухгалтерские регистры [9, с.142, с.144].

Для учета затрат предусмотрены также соответствующие вспомогательные ведомости – Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств ф. № 48-АПК, Ведомость амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств ф. № 49-АПК, Ведомость учета недостач и потерь ф. № 54-АПК, Сводная ведомость начисленной оплаты труда по ее составу и категориям работников ф. № 58-АПК, Сводная ведомость по расчетам с работниками ф. № 59-АПК.

Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств формы № 48-АПК предназначена для определения амортизационных отчислений и отчислений в резерв на ремонт основных средств (при его образовании в соответствии с учетной политикой организации) по каждому виду (группе) и наименованию основных средств и отнесения начисленных сумм на затраты производства (или за счет других источников). Составляется по состоянию на 1 января каждого отчетного года. По каждому виду (группе), наименованию основных средств, исходя из амортизируемой стоимости, годовой и месячной норм амортизации, определяется сумма амортизационных отчислений (годовая и месячная) по тем основным средствам, по которым амортизация начисляется линейным и нелинейными способами. По основным средствам, по которым амортизация начисляется производительным способом, в ведомости формы № 48-АПК указывается амортизируемая стоимость, ресурс объекта и сумма амортизационных отчислений на единицу использования ресурса.

Ведомость формы № 48-АПК рассчитана для включения всех наименований основных средств, поэтому к ней предусмотрены вкладные листы, сшиваемые в необходимом количестве (исходя из номенклатуры объектов основных средств) в одну тетрадь. При необходимости указанная ведомость может быть использована по подразделениям.

В ведомости предусмотрен раздел "Расчет резерва предстоящих затрат на ремонт основных средств (кредит счета 96 "Резервы предстоящих расходов")". В данном разделе формируются годовая и месячная суммы резерва предстоящих затрат на ремонт основных средств в соответствии с методикой, определенной учетной политикой организации.

Ведомость амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств формы № 49-АПК предназначена для ежемесячного определения суммы амортизации и отчислений в резерв на ремонт основных средств.

Ведомость имеет четыре раздела:

1. Расчет начисления амортизации линейным и нелинейными способами.

2. Расчет начисления амортизации производительным способом.

3. Сводная ведомость начисления амортизации.

4. Ведомость начисления резерва на ремонт основных средств.

Первый раздел предназначен для ежемесячного определения суммы амортизации по основным средствам, амортизация по которым определяется линейным или нелинейными способами с учетом поступивших и выбывших за предыдущий месяц основных средств. Для этого в разделе 1 по каждому виду поступивших или выбывших основных средств указывается их амортизируемая стоимость, годовая и месячная норма амортизации, сумма амортизационных отчислений по поступившим (+) и выбывшим (-) основным средствам за предыдущий месяц (при начислении амортизации линейным и нелинейными способами).

Второй раздел предназначен для начисления амортизации производительным способом по тем основным средствам, для которых показатель фактического использования ресурса является переменной величиной.

Третий раздел предназначен для обобщения начисления амортизации, отраженной в первых двух разделах ведомости по корреспондирующим счетам.

В четвертом разделе группируются данные по начислению резерва на ремонт основных средств по корреспондирующим счетам.

Данные ведомости формы № 49-АПК используются для заполнения журнала-ордера формы № 10-АПК [7, с. 31].

Ведомость учета недостач и потерь формы № 54-АПК предназначена для аналитического учета по счету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". Записи по дебету этого счета с указанием корреспондирующих счетов производят по каждому материально-ответственному лицу на основании первичных документов, сгруппированных в отчете о движении продуктов и материалов, по следующим показателям: суммы выявленных недостач и хищений, суммы потерь от порчи и повреждения ценностей, перечисленные суммы с других счетов (графы 2, 3,4).

По кредиту счета 94 записи в ведомости производятся по следующим направлениям: отнесение недостач и порчи ценностей на виновных лиц (графа 6), списание на внереализационные расходы (графа 7), отнесение на затраты производства или издержки обращения (графы 8, 9, 10) — в пределах норм естественной убыли при хранении или реализации, от падежа животных на выращивании и откорме; по недостачам и потерям при отсутствии конкретных виновных лиц (графа 11). В графе 12 записывают суммы (или часть суммы) недостач и хищений, во взыскании которых отказано судом.

По каждому должнику выводят остаток (графа 15) на конец месяца путем прибавления к остатку на начало месяца (графа 1) выявленной суммы в отчетном месяце (графа 5) и вычитания списанных сумм (графа 14). Из общей суммы долга на конец месяца по каждой строке (должнику) выделяют суммы, не переданные в судебно-следственные органы (из них — за прошлые годы), о чем делают отметку на поле бланка ведомости.

Суммы оборотов по ведомости ежемесячно переносят в журнал-ордер формы № 10-АПК.

В системе регистров журнально-ордерной формы учета для расчетов по заработной плате предусмотрены ведомости формы № 58-АПК, 59-АПК.

Сводная ведомость начисленной оплаты труда по ее составу и категориям работников формы № 58-АПК предназначена для учета использования рабочего времени и фонда заработной платы по категориям работающих и в целом по организации. Она открывается на год. В ней за каждый месяц по категориям работников отражаются итоговые данные по всем видам начисленной заработной платы, а именно: заработная плата, начисленная за выполненную работу, выплаты стимулирующего характера, выплаты компенсирующего характера, оплата за неотработанное время, а также другие выплаты, включаемые в состав фонда заработной платы. Отдельной строкой показывают суммы, выданные в порядке натуральной оплаты труда. В данной ведомости отражают также выплаты, не входящие в состав фонда заработной платы (выплата дивидендов и др.).

Ведомость состоит из следующих разделов:

1. Работники, занятые в основной деятельности.

2. Работники, занятые не в основной деятельности.

3. Работники несписочного состава.

В каждом разделе ведомости начисленные суммы заработной платы отражают по категориям работников с указанием количества отработанных дней. Ведомость составляется на основании итоговых данных расчетно-платежных ведомостей и используется для составления статистической отчетности по использованию фонда заработной платы [7, с. 32].

Сводная ведомость по расчетам с работниками формы № 59-АПК предназначена для обобщения всех показателей о начисленных, удержанных и выданных суммах заработной платы в целом по организации. Заполняется ежемесячно на основании итоговых данных расчетно-платежных ведомостей. На лицевой стороне ведомости в разделе А "Начислено" показывают суммы, начисленные за счет фонда заработной платы, пособия по временной нетрудоспособности, пособия по беременности и родам и прочие выплаты.

На оборотной стороне ведомости (раздел Б) отражаются суммы, выданные наличными за отчетный месяц, депонированные суммы, суммы, перечисленные на счета в банках согласно заявлениям, а также виды удержаний: подоходный налог, алименты, возмещение материального ущерба, причиненного работником организации, в фонд социальной защиты населения и другие. В ведомости предусмотрены отдельные строки для отражения сумм, выданных наличными по расчетам за прошлый месяц, депонированные суммы за прошлый месяц и другие. В ведомости формы № 59-АПК определяется общая итоговая сумма по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и задолженность на конец месяца. Данная ведомость используется для контроля за расчетами по заработной плате и составления соответствующей отчетности.

Отраженные в ведомости формы № 59-АПК суммы выданной из кассы заработной платы должны соответствовать данным журнала-ордера формы № 1-АПК. Начисленные суммы заработной платы и других выплат — данным журнала-ордера формы № 10-АПК [7, с. 33].

Итоговые данные указанных ведомостей используются для заполнения Производственного отчета по животноводству ф. № 18-А. Показатели производственного отчета используются для контроля затрат, выхода продукции, определения результатов деятельности структурных подразделений и организации сводного учета затрат и выхода продукции в целом по предприятию.

Бухгалтерский учет в животноводстве должен обеспечить получение необходимой информации о размере израсходованных средств на производство продукции (по видам).

Счета, на которых осуществляется учет имущества, источников его формирования, хозяйственных процессов только в обобщенном виде, без дополнительной детализации по составным частям называются синтетическими. Регистрация хозяйственных операций на таких счетах представляет собой синтетический учет [15, с. 61].

Синтетический учет – отражение имущества, обязательств и хозяйственных операций в обобщенных денежных показателях [1, с. 4].

Учет затрат и выхода продукции животноводства ведут на операционном, калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

По дебету счета 20 "Основное производство" отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, расходы вспомогательных производств, по управлению и обслуживанию основного производства после их распределения, а также потери от брака. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, отражаются в дебете счета 20 "Основное производство" в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств относятся в дебет счета 20 "Основное производство" с кредита счета 23 "Вспомогательные производства". Расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, учитываются по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы". Потери от брака отражаются по дебету счета 20 "Основное производство" с кредита счета 28 "Брак в производстве".

По кредиту счета 20 "Основное производство" учитываются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы относятся со счета 20 "Основное производство" в дебет счетов 10 "Материалы" (в части семян, кормов), 43 "Готовая продукция", 90 "Реализация". По кредиту отражаются также суммы, не включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг (потери от стихийных бедствий и др.) [2, с.75].

Остаток по счету 20 "Основное производство" на конец месяца показывает затраты незавершенного производства. Как отмечалось ранее, в скотоводстве отсутствует незавершенное производство, так как все расходы отчетного года, как правило, включаются в состав себестоимости продукции текущего года. В приложении 14 представлена структура счета 20.

Фактические затраты на производство молока за декабрь месяц в СПК «Щепичи» составили 291 588 721 руб.:

Д 20/2 К 70, 69 – 67 809 742 руб. отнесена зарплата животноводов с отчислениями на социальные нужды.

Д 20/2 К 10 по субсчетам – 126 298 115 руб. относят стоимость израсходованных кормов, медикаментов, прочих препаратов.

Д 20/2 К 02 – 6 206 095 руб. относят сумму амортизации по основным средствам отрасли животноводства;

Д 20/2 К 23 – 138 903 86 руб. относят услуги автотранспорта, МТС, электроснабжения.

Д20/2 К24 – 35 503 407 руб. относят услуги тракторного парка.

Д 20/2 К 25, 26 – 3552005 руб. отнесена сумма общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

По кредиту счета 20/2 - выход продукции:

Д 43 К 20/2 – 188 093 220 руб. на стоимость оприходованного молока.

Д 11 К 20/2 – 183 696 803 руб. на стоимость прироста живой массы

Д 20/1 К 20/2 – 17 781 150 руб.– на стоимость оприходованной побочной продукции (навоза).

Кроме того, по кредиту счета 20, субсчет 2 «Животноводство» отражают списание в конце года калькуляционных разниц между фактической и плановой себестоимостью продукции животноводства в дебет счетов 11, 43, 90 и других, в зависимости от направления использования продукции.

Сводный учет затрат на производство обеспечивает их группировку по производственным подразделениям, объектам учета и в целом по предприятию.

Сводный синтетический учет затрат на производство при журнально-ордерной форме учета ведется в журнале-ордере № 10-АПК в разрезе счетов (субсчетов). В этом журнале-ордере объединен синтетический учет по счетам материальных ценностей, затрат на производство, расходов на оплату труда, резервов, износа основных средств и др. (см. приложение 15).

Журнал-ордер № 10-АПК открывается на месяц с использованием вкладных листов. При небольшом числе операций учетные записи в нем можно производить в течение нескольких месяцев с выведением итогов за каждый месяц.

В журнале-ордере № 10-АПК систематизируются хозяйственные операции по кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 43 «Готовая продукция», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и т. д. в корреспонденции с дебетом счетов, предназначенных для учета затрат на производство.

Выход продукции (работ, услуг) отражают по кредиту счетов учета затрат в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов, предназначенных для учета произведенной продукции, ее реализации и других счетов, на которые списывают затраты, недостачи и потери.

Основанием для записей в журнал-ордер № 10-АПК являются вспомогательные ведомости, производственные отчеты и другие регистры аналитического учета затрат на производство.

В журнале-ордере № 10-АПК по графам отражаются суммы кредитовых оборотов по счетам, включенным в данный регистр. Для этих целей каждому счету, включенному в журнал-ордер, выделяется отдельная графа.

Для того, чтобы в журнале-ордере № 10-АПК по счетам учета соответствующих производств была отражена полная сумма затрат, в отдельных графах журнала-ордера указываются суммы, перенесенные из других журналов-ордеров. В итоге по каждому производству подсчитывается общая сумма затрат, которая включает в себя затраты, отраженные в данном журнале-ордере, перенесенные в другие журналы-ордера и включенные из других журналов-ордеров.

Суммы кредитовых оборотов по счетам, отраженные в журнале-ордере № 10-АПК, ежемесячно в установленном порядке переносят в Главную книгу [7, с. 27].

2.3 Методика калькулирования себестоимости продукции животноводства и списания калькуляционных разниц

Калькулирование – это совокупность приемов и способов, обеспечивающих исчисление себестоимости продуктов производства (работ, услуг).

Калькуляция – это способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости единицы продукции (работ, услуг)

Объектами калькулирования служат выпускаемые производственной организацией виды продукции, работы и услуги.

Калькуляционная единица – это измеритель объекта калькулирования. Ее выбор зависит от особенности изготовления продукции, обширности номенклатуры, применяемых единиц измерения, действующего стандарта и технических условий на вырабатываемые изделия. На практике действуют следующие группы калькуляционных единиц: условные единицы; натуральные единицы; условно-натуральные единицы; эксплуатационные единицы; единицы работ; единицы времени.

В системе управления себестоимостью продукции применяются различные калькуляции себестоимости продукции. По времени составления калькуляции подразделяются на предварительные и последующие. К предварительным относятся: прогнозная; проектная; плановая; сметная и нормативная калькуляции, составляемые до процессов изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг. К последующим относится фактическая калькуляция, составленная после изготовления продукции.

Калькуляция фактической себестоимости единицы продукции производится на основании данных бухгалтерского учета о фактических затратах на ее производство. Отчетные калькуляции составляются на все виды выпускаемой продукции. До составления калькуляции должен быть выполнен комплекс работ по учету затрат, распределены и списаны затраты вспомогательных производств, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, определен размер незавершенного производства и его себестоимость [17, с. 251].

Себестоимость продукции, работ и услуг определяется исходя из затрат, приходящихся на соответствующую культуру (группу культур), вид (технологическую группу) животных, отдельную отрасль или производство и выхода продукции, объема выполненных работ, оказанных услуг.

Общая сумма затрат по отдельным объектам учета (видам животных) складывается как из прямых затрат, непосредственно относимых на соответствующие культуры и виды животных, так из затрат, распределяемых в конце отчетного периода с помощью предусмотренных методов и приемов.

Объектами исчисления себестоимости являются виды основной и сопряженной продукции, получаемой от каждой сельскохозяйственной культуры, вида животных, выполненные работы и оказанные услуги.

В животноводстве кроме себестоимости прироста живой массы и другой продукции исчисляют себестоимость живой массы, по которой оценивают выбывших животных, (реализованных, переведенных в основное стадо) и оставшихся на конец года.

В фактическую себестоимость прироста живой массы и другой продукции по соответствующим видам (группам) животных включаются потери от гибели (падежа) молодняка и взрослого скота, находящегося на откорме, за исключением потерь, подлежащих возмещению виновными лицами и возникших вследствие эпизоотии и стихийных бедствий. Стоимость молодняка животных и взрослого скота на откорме, погибших в результате стихийных бедствий, эпизоотии относится на финансовые результаты.

Побочная продукция не калькулируется, а учитывается в следующей оценке. Стоимость побочной продукции животноводства (навоза) определяется исходя из нормативных (расчетных) затрат на его уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы износа основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов.

Перед составлением отчетных калькуляций себестоимость побочной продукции уточняется с учетом изменений затрат (нормативных, расчетных), обусловленных ее заготовкой.

Прочая побочная продукция в животноводстве, оценивается по ценам возможной реализации или использования.

До составления отчетных калькуляций себестоимости продукции нужно провести следующую подготовительную работу:

-составить отчетные калькуляции себестоимости услуг вспомогательных производств и списать затраты на их содержание на соответствующие объекты;

-распределить затраты по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин (тракторов, комбайнов);

-распределить затраты на износ и ремонт основных средств (кроме машинно-тракторного парка), используемых в растениеводстве;

-распределить затраты по орошению и осушению земель;

распределить расходы по известкованию почвы, проведенные за счет собственных средств;

-списать на соответствующие культуры затраты по пчеловодству, приходящиеся на опыляемые культуры;

-распределить бригадные (цеховые), общеотраслевые (общепроизводственные) и общехозяйственные расходы;

-определить и списать в соответствующем порядке затраты по погибшим посевам по причине стихийных бедствий. При полной гибели посевов от стихийных бедствий затраты на выращивание сельскохозяйственных культур, включая также расходы по управлению и обслуживанию производства, списывая на убытки.

Если в текущем году взамен погибших культур на этих площадях посеяны другие культуры, то на убытки относят затраты на предпосевную обработку почвы, посев, стоимость семян и часть расходов по управлению и обслуживанию производства. Другие расходы относят на себестоимость вновь посеянных культур.

При частичной гибели посевов, сумма убытков определяется из суммы затрат, соответствующей недобору продукции. Недобор продукции исчисляется в процентном выражении по натуральным показателям, исходя из количественных потерь урожая, поврежденной культуры на 1 га, исчисленной по разнице между средней пятилетней урожайностью и фактически полученной в отчетном году. Сумму убытков от стихийных бедствий предприятие списывает в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» с кредита счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 20 «Основное производство» и др., а сумму возмещений, полученных из бюджета, отражают по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 86 «Целевые финансирования и поступления» и одновременно по дебету счета 86 и кредиту счета 99;

-проверить, полностью ли включены в затраты под урожай отчетного года расходы прошлых лет и правильно ли списаны затраты под урожай будущего года;

-проверить полноту оприходования продукции пастбищных кормов, соломы и др.;

-исчислить фактическую себестоимость продукции растениеводства и списать калькуляционные разницы.

Кроме того, перед составлением отчетных калькуляций себестоимости продукции животноводства необходимо еще выполнить и следующую работу:

-распределить расходы по содержанию кормоцехов (кормокухонь) между отдельными видами (группами) животных пропорционально физической массе расходованных кормов, приготовленных в кормоцехах;

-распределить затраты по размолу фуражного зерна пропорционально массе использованной муки. Расходы по содержанию и эксплуатации мельниц учитывают на отдельном синтетическом счете 20 «Основное производство» (субсчет 2 «Животноводство»);

-распределить и включить в состав затрат животноводства отчетного года отчетного года соответствующую часть расходов по строительству и содержанию летних лагерей, навесов, загонов и других сооружений некапитального характера для животноводства.

После выполнения указанных работ исчисляют себестоимость продукции животноводства.

При калькуляции себестоимости в молочном скотоводстве себестоимость молока и приплода исчисляется следующим образом. Из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключают стоимость побочной продукции. Из оставшейся суммы затрат 90% относится на молоко и 10% на приплод. Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на ее общее количество, получают себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода.

Себестоимость прироста живой массы молодняка всех возрастов и взрослых животных выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, определяется расходами на их содержание. Себестоимость 1 ц прироста живой массы исчисляют делением полученной суммы затрат за вычетом стоимости побочной продукции на количество центнеров прироста живой массы.

Для исчисления прироста живой массы за отчетный период, необходимо, суммировать живую массу по группам молодняка и взрослым животным на откорме на конец отчетного периода (года) и живую массу поголовья этих же групп и видов, выбывшего в течение отчетного периода, включая и живую массу павшего скота, затем, вычесть из полученного итога живую массу поголовья, имевшегося на начало периода (года).

Для исчисления фактической себестоимости выбывшего поголовья (реализованного, переведенного в другие возрастные группы, забитого в хозяйстве, погибшего в результате стихийного бедствия, павшего по вине работников животноводства) и оставшегося в хозяйстве на конец года рассчитывается себестоимость одного центнера живой массы скота. С этой целью исчисляют два показателя: себестоимость калькулируемого поголовья и живую массу скота.

Себестоимость калькулируемого поголовья равна стоимости животных на начало года, стоимости животных, поступивших на выращивание и откорм со стороны и из других учетных групп, стоимости приплода и прироста за отчетный год.

Живая масса калькулируемого поголовья состоит из живой массы скота, оставшегося в хозяйстве на конец года, и живой массы поголовья выбывшего в течение года (реализованного, переведенного в другие возрастные группы, забитого в хозяйстве, погибшего в результате стихийного бедствия, павшего по вине работников животноводства), без живой массы павшего поголовья, включенного в состав затрат животноводства по статье «Потери от падежа животных». Если себестоимость калькулируемого поголовья за вычетом нормативно-прогнозной себестоимости павших животных по вине хозяйства (списанных в состав производственных затрат по статье «Потери от падежа животных» разделит на его живую массу, получают показатель себестоимости 1 ц живой массы скота [4, с. 57].

2.4 Совершенствование учета затрат на производство продукции животноводства и калькулирования себестоимости

Переход к подлинно экономическим методам управления предприятием, потребность в соизмерении затрат на производство и полученного эффекта от реализации продукции, себестоимости продукции по центрам затрат, эффективном использовании ресурсов требует коренного улучшения учета. Прежде всего, он должен ориентироваться не столько на внешних потребителей информации, сколько на удовлетворение потребности аппарата управления предприятием. С этой целью необходимо усилить информационные функции учета, организовать аналитический учет исходя из потребностей управления.

Управленческий учет затрат – новое направление в развитии бухгалтерского учета. Его содержательной основой является производственный учет, который с развитием методики учета затрат решает более сложные задачи, чем будучи в рамках традиционного бухгалтерского учета. Управленческий учет затрат не исключает, а развивает методы и организационные приемы сбора, регистрации, систематизации и накопления информации о затратах, принятые в бухгалтерском учете.

Управленческий учет затрат предполагает совершенствование методики затрат с целью формирования информации, необходимой для оперативного и стратегического управления себестоимостью.

При учете затрат формируются сотни экономических показателей, но не все они в равной степени используются в процессе управления. Возникает задача отбора нужной информации для целей эффективного управления производственными ресурсами на предприятии. Процесс отбора нужной для принятия управленческих решений информации осуществляется в подавляющем большинстве нерегламентированными способами. При этом наблюдается бессистемность, потери рабочего времени в сфере управления, нерациональный документооборот, отсутствие нужной информации, не оперативность.

Система документации характеризуется дублированием показателей и их избыточностью. Не всегда есть возможность вовремя и оперативно внести изменения в первичные документы и бухгалтерскую отчетность. Бухгалтерский учет только частично обеспечивает информацией задачи по управлению качеством продукции. В то же время бухгалтерский учет подготавливает множество регламентированных показателей, предназначенных для внешних пользователей, т.е. показателей, не влияющих на процесс управления предприятием.

Новые методы учета затрат должны обеспечить многоаспектное отражение производственных затрат, а также создать условия для усиления ответственности персонала предприятий за неэффективное расходование ресурсов и повысить оперативность учета. На современном этапе новыми направлениями в развитии методики учета затрат являются учет затрат по центрам ответственности и функциям производственно-хозяйственной деятельности.

Управленческий учет затрат играет важную роль в управлении предприятием. Он тесно взаимодействует с нормированием, анализом и прогнозированием затрат на производство, образуя систему управления себестоимостью [18, с. 55].

Целью современного бухгалтерского учета является определение объема учетной информации и использование ее как средства управления хозяйственной деятельностью организации.

Чтобы принять правильное управленческое решение, учетная информация должна обладать следующими характеристиками.

Во-первых, быть адресной, т.е. обеспечивать сбор, регистрацию и группировку затрат по следующим признакам: видам затрат, носителям затрат, местам возникновения затрат, центрам ответственности за затраты.

Во-вторых, учетная информация должна быть аналитической, т.е. содержать сведения, необходимые для проведения оперативного анализа и контроля за формированием затрат в разрезе мест их возникновения, позволять выявлять причины, обусловившие отклонения от утвержденных параметров, и лиц, отвечающих за формирование этих затрат. Такой информацией можно располагать только в том случае, если учет организован по принципу учета отклонений.

В-третьих, для принятия управленческих решений по ряду принципиальных вопросов, таких как взаимосвязь и зависимость между объемом производства, затратами и прибылью, необходимо иметь информацию в виде данных о неполной производственной себестоимости и маржинальном доходе.

Наиболее эффективной, полезной для анализа, контроля и управления издержками, является система учета полных затрат по центрам ответственности с использованием элементов нормативного метода и системы «директ-костинг». Так, метод полного поглощения затрат даст информацию о полной стоимости произведенной продукции. Использование элементов нормативного метода и «директ-костинга» позволит получить информацию, обладающую высокой оперативностью, необходимую для анализа, контроля и регулирования затрат. Этот метод учета затрат отвечает требованиям управленческого учета в странах с рыночной экономикой – различная себестоимость для разных целей; значительно расширяет информационные и управленческие возможности бухгалтерского учета.

Так как в основу системы «директ-костинг» положено деление затрат на постоянные и переменные, необходимо более подробно остановиться на проблеме классификации затрат по отношению к объему производства продукции. В различных отраслях номенклатура постоянных и переменных затрат будет неодинакова. На состав постоянных расходов будет влиять специализация производства, состав затрат на производство и другие признаки. В каждой отрасли производства можно выделить такие затраты, которыми можно управлять, и такие издержки, которые являются обязательными и оплачиваются независимо от объема производства [19, с. 13].

В молочном животноводстве расходы можно разделить в зависимости от объема производства на три группы: постоянные, условно-переменные и переменные. Постоянные расходы не зависят от объема производства, к ним можно отнести все расходы по управлению, хозяйственному обслуживанию производства и сбыту продукции. При этом, постоянные затраты можно подразделить на прямые и общие. Прямые постоянные затраты представляют собой те затраты, которые можно отнести прямо, без дополнительного распределения на тот или иной объект учета, например, в молочном скотоводстве – амортизация доильных установок, расходы на содержание помещений, занятых одним видом животных, фермские расходы. Издержки, которые невозможно прямо отнести на калькуляционный объект, характеризующие затраты всего предприятия и требующие при методе учета затрат по полной себестоимости дополнительного распределения, например, расходы на управление предприятием, представляют собой общие постоянные расходы. Переменные предопределяются выходом продукции – это заработная плата с отчислениями доярок и других производственных рабочих, занятых обслуживанием молочного стада, корма. Расходы, которые не зависят от объема продукции, но определяются поголовьем животных (стоимость подстилки, медикаментов, водо-, энергоснабжение, услуги МТП, автотранспорта, финансовые расходы – страховые платежи, налоги и сборы в бюджет; расходы будущих периодов; затраты по искусственному осеменению) следует отнести к условно-переменным.

Повсеместное распространение средств вычислительной техники и персональных компьютеров, использование при решении бухгалтерских задач стандартных и специализированных программ может обеспечить, с одной стороны, оперативное, нетрудоемкое решение проблемы разделения затрат на постоянные и переменные, а с другой – хорошее качество информации, получаемой для анализа, и проведение самого анализа.

Внедрение на сельскохозяйственных предприятиях элементов метода «директ-костинг» и нормативного учета потребует незначительных изменений в организации синтетического и аналитического учета. Как правило, общепроизводственные и общехозяйственные расходы в сельском хозяйстве носят постоянный характер, поэтому указанные расходы можно учитывать на синтетических счетах 25-2 «Общепроизводственные расходы животноводства» и 26 «Общехозяйственные расходы». Все остальные затраты носят переменный или условно-переменный характер и будут учитываться на соответствующих аналитических счетах синтетического счета 20-2 «Животноводство». Но так как предполагается использование элементов нормативного метода для повышения действенности контроля встает необходимость отражения нормативных затрат и отклонений от них. Для этого к синтетическим счетам 20 «Основное производство» и 25 «Общепроизводственные расходы» можно открыть два субсчета второго порядка, а к счету 26 «Общехозяйственные расходы» - субсчета первого порядка: «Затраты по норме» и «Отклонение от нормы затрат». Таким образом, по дебету счета 20-2.1 «Затраты животноводства по норме» будут учитываться переменные нормативные затраты в разрезе аналитических счетов, что даст информацию об усеченной нормативной себестоимости продукции молочного скотоводства. На дебете счета 20-2.2 «Отклонения от нормативных затрат по животноводству» будут учтены отклонения от норм. В целом данные субсчета 20-2 «Животноводство» представляют собой усеченную фактическую себестоимость продукции животноводства. По дебету счета 25-2.1 «Общепроизводственные расходы животноводства по норме» учитываются постоянные нормативные расходы животноводства, на счете 25-2.2 «Отклонения от нормативных общепроизводственных расходов животноводства» будут учитываться отклонения от постоянных расходов животноводства. Аналогично учет будет осуществляться на счетах 26-1 «Общехозяйственные расходы по норме» и 26-2 «Отклонение общехозяйственных расходов от нормативных». Путем ежемесячного распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов и включения их в затраты животноводства, можно исчислять полную нормативную и фактическую себестоимость [20, с. 30].

Организация и внедрение управленческого учета в молочном скотоводстве требуют дальнейшего совершенствования отдельных форм первичных документов по учету затрат и выходу продукции, а также производственных отчетов.

Авторы Л. И. Стешиц и И.А. Катанова предлагают ряд регистров по учету и контролю затрат на производство продукции животноводства, которые могут быть использованы в других отраслях сельского хозяйства. Они включают: «Производственный отчет структурного подразделения»; «Сводный производственный отчет по структурным подразделениям», «Ведомость аналитического учета и контроля отклонений затрат от установленных нормативов». Эти документы и регистры приспособлены для ведения учета по центрам ответственности в сочетании с нормативным методом и системой «директ-костинг» [18, с. 55].

3. Анализ себестоимости продукции животноводства

3.1 Анализ динамики себестоимости продукции и определяющих ее факторов

На современном этапе развития рыночных отношений, когда вся ответственность за финансово-экономическую деятельность перенесена на субъекты хозяйствования, возрастают требования к экономическому анализу. Организации, для того чтобы не оказаться на грани банкротства, должны проявить инициативу, предприимчивость и бережливость с тем, чтобы повысить эффективность производства.

Анализ себестоимости продукции, работ и услуг имеет большое значение в системе управления затратами. Он позволяет изучить тенденции изменения ее уровня, установить отклонение фактических затрат от нормативных (стандартных) и их причины, выявить резервы снижения себестоимости продукции и дать оценку работы организации по использованию возможностей снижения себестоимости [21, с. 94].

В связи с переходом на международные стандарты существенно изменяется и методика анализа хозяйственной деятельности и, в первую очередь, методика анализа себестоимости продукции и финансовых результатов.

На современном этапе методика проведения анализа придерживается общей последовательности, но отечественные и российские авторы предлагают свои подходы к определению тех или иных показателей в процессе анализа себестоимости продукции.

При проведении анализа себестоимости продукции с точки зрения Н.В. Войтоловского необходимо разграничивать такие понятия как: операционная себестоимость, цеховая себестоимость, производственная себестоимость и полная себестоимость.

Операционная себестоимость - это условно-переменные материальные затраты и расходы на оплату труда

Цеховая себестоимость складывается из операционной себестоимости и общепроизводственных расходов.

Производственная себестоимость состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов.

Полная (коммерческая) себестоимость - это производственная себестоимость продукции и расходы на ее продажу [22, с. 180].

В связи с этим он предлагает основные направления для анализа себестоимости продукции (см. приложение 16).

Существующая методика проведения анализа себестоимости продукции включает следующие этапы:

1)изучение общей суммы затрат на производство продукции:

-оценка выполнения плана по обобщающим показателям и их динамики;

-сопоставление изменение затрат на произведенную и реализованную продукцию с изменением выручки от её реализации;

-проведение межхозяйственного анализа;

-оценка изменения в структуре по элементам затрат;

2)анализ затрат на рубль произведенной продукции (издержкоемкости):

-изучение выполнения плана и динамики издержкоемкости продукции;

-проведение межхозяйственного сравнения;

-факторный анализ издержкоемкости;

3)анализ себестоимости отдельных видов продукции:

-изучение динамики;

-проведение межхозяйственного сравнения;

-факторный анализ себестоимости отдельных видов продукции;

-анализ себестоимости по статьям затрат;

4)анализ прямых материальных затрат:

-изучение факторов изменения материальных затрат на единицу продукции;

-факторный анализ суммы прямых материальных затрат на весь объем производства каждого вида продукции;

5)анализ прямых трудовых затрат:

-факторный анализ зарплаты в расчете на единицу продукции;

-факторный анализ общей суммы заработной платы на производство продукции;

6)анализ косвенных затрат;

7)анализ затрат по центрам ответственности;

8)определение резервов снижения себестоимости.

При оценке показателей себестоимости Л.Л. Ермолович считает целесообразным на первом этапе анализа сопоставить изменение затрат на произведенную и реализованную продукцию с изменением выручки от реализации. Исходная информация содержится в отчете о затратах на производство продукции (работ, услуг) и выписке из отчета о прибылях и убытках.

Так как итоговым показателем использования ресурсов является реализация продукции, поэтому целесообразно проанализировать изменение удельного веса в выручке (нетто) себестоимости реализованной продукции, а также произвести анализ выручки (нетто), приходящейся на 1 р. себестоимости произведенной и реализованной продукции. Такой анализ позволит оценить не только эффективность использования ресурсов организации, но и влияние фактора себестоимости на рентабельность продаж [23, с. 276].

Изучение себестоимости продукции животноводства следует начинать с оценки ее уровня по отдельным видам. Показатели анализируемого хозяйства сравнивают с данными передовых хозяйств, среднерайонными, изучают в динамике (см. табл. 3.1).

Таблица 3.1 Анализ динамики общей суммы затрат на производство продукции животноводства (молочное скотоводство), выручки (нетто), полной себестоимости произведенной продукции в СПК «Щепичи»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2006 г. | 2007 г. | Абсолютное изменение (гр.2 –гр.1) | Темп роста (гр.2/гр.1)\*100,% |
| 1. Выручка (нетто) от реализации продукции, млн.руб. | 2312 | 2825 | +513 | 122,19 |
| 2. Общая сумма затрат на производство молока, млн.руб. | 2767 | 2959 | +192 | 106,94 |
| 3. Полная себестоимость реализованной продукции, млн.руб. | 2225 | 2415 | +190 | 108,54 |

Данные для составления табл. 3.1 взяты из формы 7 АПК годовых отчетов за 2006 и 2007 годы (см. приложения 17 и 18 соответственно).

На основании данных табл. 3.1 можно сделать вывод, что в отчетном периоде по сравнению с предыдущим выручка увеличилась на 513 млн. руб. и темп ее роста составил 122,19 % (увеличение на 22,19%), а темп роста общей суммы затрат на производство молока равен 106,94% (увеличение на 6,94 %). Следовательно, в отчетном периоде, по сравнению с предыдущим, рентабельность производственной деятельности (молоко) возросла в 4,3 раза.

R=(Выручка-С/сть реал. прод-ции)/ С/сть реал. прод-ции

R2006 =(2312-2225)/2225×100%=3,91%

R2007 =(2825-2415)/2415×100%=16,98%

R2007/ R2006 = 16,98%/3,91%=4,34

Чтобы найти пути повышения этого показателя, необходимо провести анализ общей суммы затрат в целом и по основным элементам.

Одним из этапов углубленного анализа себестоимости продукции является изучение состава, структуры затрат на производство и изменения себестоимости за отчетный период по отдельным элементам затрат.

Группировка затрат по элементам является единой и обязательной для организаций всех отраслей и форм собственности. Она позволяет осуществлять контроль формирования, структуры динамики затрат по видам, характеризующим их экономическое содержание. Анализ поэлементного состава и структуры затрат на производство дает возможность наметить главные направления поиска резервов в зависимости от уровня материало-, трудо- и фондо-емкости производства [23,с. 286].

Данные по элементам затрат представлены в табл. 3.2. На рис. 3.1 изображено изменение структуры затрат на производство молока в СПК «Щепичи».



Рис. 3.1 Структура затрат на производство молока

Как видно из рис. 3.1, произошел рост по таким элементам как зарплата с отчислениями и прочие затраты, доля же материальных затрат и амортизации снизилась. Наибольший удельный вес в составе материальных затрат на производство молока занимают корма. В данном случае можно говорить о том, что организация находит пути эффективного использования кормов.

Поэлементная группировка необходима для того, чтобы изучить материалоемкость, энергоемкость, трудоемкость, фондоемкость и установить влияние технического прогресса на структуру затрат. Если доля заработной платы уменьшается, а доля амортизации увеличивается, то это свидетельствует о повышении технического уровня организации, о росте производительности труда. Удельный вес зарплаты сокращается и в том случае, если увеличивается доля покупных кормов, что свидетельствует о повышении уровня кооперации и специализации хозяйства [24, с. 192].

Анализ проводим на основании формы 13 АПК годовых отчетов за 2006 г. и 2007г. соответственно (см. табл. 3.2, приложения 19, 20).

Таблица 3.2 Затраты на производство молока в СПК «Щепичи» за 2006-2007гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Элементы затрат | Сумма, млн. руб. | | | Структура затрат, % | | |
| 2006г | 2007г. | +,- | 2006г | 2007г. | +,- |
| Оплата труда с отчислениями на социальные нужды | 688 | 787 | +99 | 24,86 | 26,60 | +1,74 |
| Материальные затраты | 1324 | 1355 | +31 | 47,85 | 45,79 | -2,06 |
| В том числе:  - корма  -сырье и материалы  -электроэнергия и т.д. | 1116  160  48 | 1120  181  54 | +4  +21  +6 | 40,34  5,78  1,73 | 37,85  6,12  1,82 | -2,49  +0,34  +0,09 |
| Амортизация | 277 | 284 | +7 | 10,01 | 9,60 | -0,41 |
| Прочие | 478 | 533 | +55 | 17,28 | 18,01 | +0,73 |
| Полная себестоимость | 2767 | 2959 | +192 | 100 | 100 | - |
| В том числе:  Переменные расходы  Постоянные расходы | 2092  675 | 2225  734 | +133  +59 | 75,61  24,39 | 75,19  24,81 | -0,42  +0,42 |

Как видно из табл. 3.2, затраты предприятия увеличились на 192 млн. руб. В себестоимости молока основную долю занимают затраты кормов, заработная плата и расходы на содержание основных средств. Рост произошел по всем статьям, но наибольший по статьям оплата труда с отчислениями, сырье и материалы, прочие затраты. Это связано с непрерывным ростом цен. Соответственно увеличилась сумма переменных (на 133 млн. руб.) и постоянных (на 59млн.руб.) расходов. Изменилась несколько и структура затрат: увеличилась доля заработной платы в связи с увеличением тарифной ставки, доля прочих затрат и услуг и доля материальных затрат, а доля затрат на корма уменьшилась.

3.2 Анализ выполнения плана по уровню себестоимости. Расчет влияния факторов на изменение себестоимости продукции

С точки зрения В.В. Осмоловского анализ себестоимости продукции необходимо проводить в сопоставлении фактических показателей с их плановым уровнем.

Выполнение плана по полной себестоимости продукции оценивается сопоставлением ее фактической величины в ценах, принятых в плане, с плановой себестоимостью фактически выпущенной продукции. Разность между этими показателями представляет собой сверхплановую экономию или перерасход. Сверхплановая экономия характеризует положительные результаты работы коллектива организации по снижению себестоимости продукции [25, с.226].

Анализ себестоимости продукции животноводства целесообразно начинать с определения степени выполнения планового задания по сумме всех видов продукции. Для этого исчисляют сумму плановой себестоимости фактического выхода продукции животноводства путем перемножения и последующего сложения фактического выхода каждого вида продукции на плановую ее себестоимость (условную себестоимость).

Вычитая из общей суммы фактических затрат отчетного года условные, устанавливают абсолютное их снижение по сравнению с планом, а отношение полученной разницы к сумме условной себестоимости показывает относительную величину выполнения плана снижения себестоимости продукции животноводства.

Оценивая продукцию отчетного года по фактической себестоимости прошлых лет, можно найти абсолютные и относительные уровни снижения (удорожания) фактической себестоимости продукции животноводства по сравнению с рядом прошлых лет [26, с. 203] (см. табл. 3.3).

Таблица 3.3 Показатели выполнения плана по себестоимости молока

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Себестоимость 1 ц продукции, руб. | | | | |
| Фактическая за 2006г. | Плановая 2007г. | Фактичес-кая 2007г. | Фактическая, % | |
| К плановой | К уровню 2006г. |
| Молоко | 48 973 | 42 000 | 52 539 | 125,09 | 107,28 |

Как видно из таблицы, плановая себестоимость молока оказалась ниже фактической на 10 539 руб. Наблюдается рост себестоимости по отношению к 2006г. на 7,28%.

Существующая методика анализа себестоимости предполагает, что затраты увеличиваются пропорционально росту объема производства. Общая сумма затрат на производство продукции рассматривается как функция изменения объема производства продукции, ее структуры и уровня себестоимости единицы продукции. Линия затрат представляет уравнение прямой линии (см. рис. 3.2):

Yх = ∑Сi ×xi

где Yх – сумма затрат на производство продукции;

xi – объем производства і-го вида продукции;

Сi – себестоимость единицы і-го вида продукции;

Данная зависимость не учитывает того, что при увеличении или спаде объема продукции изменяется часть затрат – переменные расходы, которые характеризуют расходы хозяйственной активности, связанной с ростом объема продукции. Сумма постоянных расходов остается без изменения, при условии неизменной производственной мощности организации в краткосрочном периоде. Они характеризуют расходы, связанные со способностью хозяйствовать, показывают эффективность управления (амортизация, аренда, затраты, связанные с содержанием ферм и прочие).

Таким образом, общую сумму затрат на производство продукции следует рассматривать как функцию изменения объема производства продукции (Vобщ), ее структуры (Udi), уровня переменных затрат на единицу продукции (VCi) и суммы постоянных затрат (FC).

∑COS = ∑(Vобщ× Udi× VCi) + FC

∑COS =∑(Vi× VCi) + FC

Линия затрат при наличии постоянных и переменных расходов представляет уравнение первой степени (см. рис. 3.2):

Yх= (bi×xi) + a

где bi - уровень переменных расходов на единицу продукции;

a – абсолютная сумма постоянных расходов по организации за период.

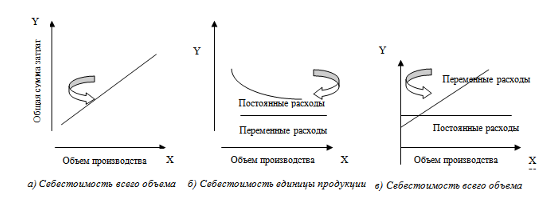


Рис. 3.2 График зависимости себестоимости от объема производства

Переменные расходы в себестоимости всего выпуска растут пропорционально изменению объема производства, а в себестоимости единицы продукции они составляют постоянную величину.



Методика анализа затрат, с делением их на переменные и постоянные, нашла широкое применение в странах с развитой рыночной экономикой и получила название системы «взаимосвязь издержек, объема реализации и прибыли» («Cost-Volume-Profit Relationships») или метод CVP-анализ.

Метод CVP-анализ используется для исследования комплекса причинно-следственных связей. Цель данного анализа – установить, что происходит с переменными и постоянными затратами, при изменении объема производства в заданном релевантном ряду.

Провести четкое разделение затрат на переменные и постоянные в бухгалтерском учете достаточно сложно, потому что некоторые из них являются полупостоянными и полупеременными. Каждая организация может самостоятельно разработать для себя классификацию затрат. Деление затрат на переменные и постоянные ни в коем случае не скажется ни на сумме финансового результата деятельности организации, ни на его налогообложении [27, с. 28].

На практике для разделения общей суммы затрат на переменные и постоянные можно использовать следующие приемы, которые нашли широкое применение в практике зарубежных компаний:

-метод высшей и низшей точки (расчетный, аналитический и графический);

-метод наименьших квадратов;

-корреляционный метод;

-селективный метод.

При определении постоянной части расходов важно, чтобы она была правильно выделена, чтобы обеспечивалась возможность подразделения по статьям, и чтобы сама методика расчета была достаточно надежной и практически приемлемой.

В животноводстве целесообразно использовать метод наименьших квадратов для определения коэффициентов a и b в уравнении y=a+bx, где в качестве коэффициента b можно использовать переменные затраты на единицу продукции.

Общая сумма затрат на производство продукции может измениться:

-из-за объема производства продукции;

-структуры продукции;

-уровня переменных затрат на единицу продукции;

-суммы постоянных расходов.

При изменении объема производства продукции возрастают только переменные расходы (сдельная зарплата производственных рабочих, прямые материальные затраты, услуги); постоянные расходы (амортизация, арендная плата, повременная зарплата рабочих и административно-управленческого персонала, общехозяйственные расходы) остаются неизменными(см. рис.3.3) [21, с. 96].

Переменные затраты

З

VВП

Постоянные затраты

Рис. 3.3 Зависимость общей суммы затрат от объема производства

Линия затрат при наличии постоянных и переменных расходов представляет собой уравнение первой степени:

Зобщ = ∑VВПi× bi +А=∑(VВПi×Уді×bi)+ A;

Данные для факторного анализа общей суммы затрат с делением на постоянные и переменные приведены в табл. 3.4 и 3.5.

Таблица 3.4 Затраты на 1 т. молока в СПК «Щепичи», тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид продукции | Уровень себестоимости, тыс. руб. | | | | | | Объем производства, т. | |
| 2006 г. | | | 2007 г. | | |
| Всего | В том числе | | Всего | В том числе | | 2006г. | 2007г. |
| Переменные | Постоянные | Переменные | Постоянные |
| Молоко | 490 | 371 | 675 000 | 525 | 395 | 734 000 | 5650 | 5632 |

Таблица 3.5 Данные для факторного анализа общей суммы затрат на производство молока в СПК «Щепичи» за 2006-2007 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Затраты | Сумма, тыс.руб. | Факторы изменения затрат | | |
| Объем выпуска продукции | Переменные затраты | Постоянные затраты |
| Базового периода:  ∑(VВПi0×bi0)+ A0 | 2 768 500 | T0 | T0 | T0 |
| По базовому уровню на фактический выпуск продукции отчетного периода:  ∑(VВПi1×bi0)+ A0 | 2 761 822 | T1 | T0 | T0 |
| Отчетного периода при базовой величине постоянных затрат:  ∑(VВПi1×bi1)+ A0 | 2 896 990 | T1 | T1 | T0 |
| Отчетного периода:  ∑(VВПi1×bi1)+ A1 | 2 956 800 | T1 | T1 | T1 |
| Изменение затрат | +188 300 | - 6 678 | +135 168 | +59 810 |

Из табл. 3.5 видно, что в связи с ростом уровня удельных переменных затрат затраты на производство продукции увеличились на 135 168 тыс. руб. (2 896 990 -2 761 822). Постоянные расходы возросли на 59 млн. руб., что явилось причиной увеличения общей суммы затрат.

Таким образом, общая сумма затрат увеличилась на 188 300 тыс. руб. (2 956 800-2 768 500), или на 6,80 %, в том числе за счет снижения объема производства продукции снизилась– на 6 678 тыс. руб. (2 761 822-2 768 500).

Влияние факторов на изменение уровня себестоимости единицы продукции изучают с помощью факторной модели:



где Сі – себестоимость і-го вида продукции;

Ai – постоянные затраты, отнесенные на і-ый вид продукции;

bi – переменные затраты на единицу і-го вида продукции;

VВПi – объем выпуска і-го вида продукции [21, с. 104].

Зависимость себестоимости единицы продукции от данных факторов показана на рис.3.4.

С

Постоянные расходы на единицу продукции

Переменные затраты на единицу продукции

V

Рис. 3.4 Зависимость себестоимости единицы продукции от объема ее производства

Поскольку сумма постоянных затрат и объем производства продукции зависят в животноводстве от поголовья скота, эти показатели возьмем на одну голову животных, после чего факторная модель себестоимости продукции будет иметь следующий вид



В молочном скотоводстве, если себестоимость молока рассчитывается с учетом его жирности (Ж), то при анализе необходимо учитывать влияние и этого фактора. Для этого можно использовать следующую факторную модель:



где ПР – продуктивность животных;

Жб – базисная жирность [24, с. 201].

В табл. 3.6 представлены данные для факторного анализа себестоимости производства молока.

Таблица 3.6 Исходные данные для факторного анализа себестоимости производства молока в СПК «Щепичи» за 2006-2007 гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Значение показателя | | Изменение |
| 2006г. | 2007г. |
| Объем производства молока, т  Сумма постоянных затрат, млн. руб.  Среднегодовое поголовье коров, гол.  Среднегодовой надой молока на фуражную корову, ц.  Сумма постоянных затрат на одну голову, руб.  Сумма переменных затрат на 1 ц. молока, руб.  Себестоимость 1 т., тыс. руб. | 5650  675  1094  51,6  617 002  37 027  490 | 5632  734  1102  51,1  666 062  39 506  525 | -18  +59  +8  -0,5  +49 060  +2 479  +35 |

На основании этой модели и данных табл. 3.6. произведем расчет влияния факторов на изменение себестоимости 1 ц. молока методом цепной подстановки:

=617 002/51,6 +37 027 =48 984 руб.,



=617 002/51,1 +37 027=49 101 руб.,



=666 062/51,1 + 37 027=50 061 руб.,



=666 062/51,1 +39 506=52 540 руб.



Общее изменение себестоимости 1 ц. молока:

∆С общ = С1 - С0 = 52 540 – 48 984 = +3 556 руб.,

в том числе за счет изменения

а) продуктивности коров:

∆С х = Су1 - С0 = 49 101 – 48 984 = + 117 руб.,

б) суммы постоянных затрат на 1 голову:

∆С а = Су2 – Су1 = 50 061– 49 101 = +960 руб.,

в) суммы удельных переменных затрат:

∆С b = С1 – Су2 = 52 540 – 50 061 = +2 479 руб.

На основании табл. 3.6 проведем анализ себестоимости молока с учетом его качества. Известно, что жирность молока в 2006г. составила 3,65%, а в 2007 – 3,75%.

=617 002/(51,6×3,65/3,4)+ 37 027 =48 165



=617 002/(51,1×3,65/3,4)+ 37 027 =48 274



=617 002/(51,1×3,75/3,4)+ 37 027 =47 974



=666 062/(51,1×3,75/3,4)+ 37 027 =48 845



=666 062/(51,1×3,75/3,4)+ 39 506 =51 324



Общее изменение себестоимости 1 ц. молока:

∆С общ = С1 - С0 = 51 324 – 48 165 = +3 159 руб.,

в том числе за счет изменения

а) продуктивности коров:

∆С пр = Су1 - С0 = 48 274– 48 165 = + 109руб.,

б)жирности молока:

∆С ж = Су2 – Су1 =47 974 – 48274 = - 300руб.,

в) суммы постоянных затрат на 1 голову:

∆С а = Су3 – Су2 =48 845 – 47 974 = + 871руб.,

г) суммы удельных переменных затрат:

∆С b = С1 – Су3 = 51 324 – 48 845 = +2 479 руб.

Результаты этого расчета свидетельствуют о том, что в связи с увеличением жирности себестоимость 1 ц. молока снизилась на 300 руб. Следовательно, одним из резервов снижения себестоимости продукции является повышение ее качества.

3.3 Резервы снижения себестоимости продукции

Резервы увеличения объема производства продукции

Заключительным этапом анализа себестоимости молока является выявление внутрихозяйственных резервов ее снижения. Методика их подсчета одинакова для всех видов продукции.

Основными источниками резервов снижения себестоимости молока:

-увеличение объема производства молока;

-сокращение затрат на его производство за счет повышения уровня производительности труда, экономного использования материальных ресурсов, сокращения непроизводительных расходов, потерь и т.д.

В общем виде методику подсчета резервов снижения себестоимости продукции (Р↓С) можно свести к определению разности между ее фактическим и возможным уровнем, который учитывает ранее выявленные резервы увеличения производства продукции и сокращения затрат на производство:

,



где С1 – фактический уровень себестоимости 1 ц. продукции;

Св – возможный уровень себестоимости 1 ц. продукции;

З1 – фактические затраты на производство продукции;

Р↓З – резерв сокращения затрат на производство продукции;

Зд – дополнительные затраты, необходимые для освоения резервов увеличения производства продукции;

VВП1 – фактический объем производства продукции;

Р↑VВП – резерв увеличения объема производства продукции.

Имеющиеся в СПК «Щепичи» производственные мощности позволяют содержать более 1000 коров. Увеличение численности поголовья коров возможно за счёт улучшения работы по воспроизводству стада, т.е. за счёт правильной организации выращивания тёлок и ввода в основное стадо нетелей.

Одним из резервов увеличения объема выпуска продукции является увеличение численности поголовья коров (см. табл. 3.7).

Таблица 3.7 Резерв увеличения производства молока за счёт роста поголовья коров в СПК «Щепичи» за 2006-2007 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид продукции | Поголовье коров | | | Продуктивность 1 коровы (ц) | Резерв увеличения производства молока (ц) |
| 2006 | 2007 | Отклонение (+,-) |
| Молоко | 1094 | 1102 | +8 | 51,6 | 412,8 |

По полученным результатам, можно сделать вывод, что рост численности коров приводит к увеличению объема производства молока. Освоение резерва увеличения производства молока за счет увеличения поголовья продуктивных коров в 2007г. позволило увеличить валовой надой молока на 412,8 ц. в год.

Основными источниками роста продуктивности животных являются повышение уровня их кормления и эффективности использования кормов, сокращение яловости коров, улучшение породного состава стада, а также условий содержания.

Таблица 3.8 Резерв увеличения производства молока за счёт повышения эффективности использования кормов в СПК «Щепичи» за 2006-2007 гг.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Единицы измерения | Количество |
| Расход кормов на производство 1т молока: 2006г.  2007г. | т.к.ед | 1,203  0,947 |
| Экономия кормов на 1т. молока | т.к.ед | 1,203-0,947=0,256 |
| Фактический объём производства молока | т. | 5 632 |
| Экономия кормов на весь объём производства | т.к.ед. | 0,256\*5 632=  =1 441,8 |
| Резерв увеличения производства молока | т. | 1 441,8/0,947=  =1 522,5 |

В табл. 3.8 приведен расчет резерва увеличения объема производства молока за счет повышения эффективности использования кормов. В 2007 году исследуемое хозяйство повысило окупаемость кормов. Это позволило повысить эффективность использования кормов и увеличить производство молока на 1 522,5т. Это говорит о том, что хозяйство сумело освоить резерв увеличения производства молока в 2007 г.

Увеличить производство молока в хозяйстве возможно за счёт улучшения породного состава стада. СПК «Щепичи» занимается выращиванием чистопородных коров и удои на 1 голову в среднем по хозяйству составляют 5 110 кг. молока на 1 голову в год. Однако в составе основного стада относительно невысокий удельный вес занимают менее продуктивные коровы черно-пестрой породы. Следовательно, если сократить количество таких коров и увеличить поголовье за счет более продуктивных, увеличится и выпуск молока. Для этого рассчитывается резерв увеличения объема производства молока за счет улучшения породного состава молочного стада (см. табл. 3.9).

Таблица 3.9 Резерв увеличения производства продукции за счет улучшения породного состава стада коров в СПК «Щепичи» за 2006-2007 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Порода коров | Продуктивность 1 гол, ц. | Структура поголовья | | | Изменение среднего уровня продуктивности, ц |
| 2006 | 2007 | +,- |
| Чистопородные  Помеси  Итого | 52,26  40,47  - | 89,75  10,25  100 | 90,07  9,93  100 | +0,32  - 0,32  - | + 0,167  - 0,130  + 0,037 |

Несмотря на то, что изменение уровня продуктивности на одну голову незначительное и составляет 3,7 кг в год, то от всего поголовья можно дополнительно получить 4 077,4 кг. (3,7×1102) молока. Последующее улучшение породного состава стада позволит увеличить объем производства молока.

Большие потери молока хозяйство несет в результате яловости коров, продуктивность которых ниже на 50%.

По данным зоотехнического учёта определяется резерв увеличения производства молока за счёт ликвидации яловости коров (см. табл.3.10).

Таблица 3.10 Резерв увеличения производства молока за счёт ликвидации яловости коров в СПК «Щепичи» за 2007 г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Единица измерения | Количество |
| Поголовье яловых коров | гол. | 136 |
| Продуктивность 1 коровы | кг. | 5110 |
| Снижение продуктивности яловых коров | кг. | 1840 |
| Резерв увеличения производства молока | ц. | 4 447,2 |

Из-за 136 голов яловых коров производство молока на предприятии уменьшилось на 4 447,2 ц. Это существенный резерв увеличения производства продукции.

Росту продуктивности коров и производства молока существенно содействуют хорошие условия содержания животных, надлежащий уход, правильный режим кормления, добросовестное отношение работников к своему делу.

Важным резервом увеличения производства молока является сокращение его потерь, связанных с нарушением технологической дисциплины.

В конце подсчета всех возможных резервов увеличения объема производства молока в СПК «Щепичи», полученные результаты обобщаются в табл. 3.11.

Таблица 3.11 Обобщение резервов увеличения производства молока в СПК «Щепичи» по данным за 2006 и 2007 гг.

|  |  |
| --- | --- |
| Источник резервов | Резерв увеличения производства молока, ц. |
| Улучшение породного состава стада | 40,774 |
| Ликвидация яловости коров | 4 447,2 |
| Всего | 4 487,97 |
| % к фактическому объёму производства молока | 7,97 |

По показателям, представленным в табл. 3.11 видно, что хозяйство имеет резервы увеличения производства молока. Использование их в последующих месяцах позволит увеличить производство молока на 7,97 %.

Выявленные резервы должны быть увязаны с конкретными и реальными мероприятиями по их освоению. При этом необходимо учитывать состояние кормовой базы, наличие трудовых ресурсов, животноводческих помещений, а также рынки сбыта.

Резервы снижения затрат на производство продукции

Резервы сокращения затрат выявляются по каждой статье расходов за счет конкретных организационно-технических мероприятий (внедрение новой, более прогрессивной техники и технологии производства, улучшение организации труда и др.), которые будут способствовать экономии заработной платы, снижению материалоемкости, энергоемкости, фондоемкости и т.д.

Экономия затрат по оплате труда (Р↓ЗП) в результате внедрения организационно-технических мероприятий можно рассчитать путем умножения разницы между трудоемкостью продукции до внедрения (ТЕ0) и после внедрения (ТЕ1) соответствующих мероприятий на планируемый уровень среднечасовой оплаты труда (ОТ) и на планируемый объем производства продукции:

Р↓ЗП = (ТЕ1 - ТЕ0) × ОТпл× VВПпл.

Р↓ЗП = (48 - 45) ×2 940×6 308 = 55 637 тыс. руб.

Таким образом, по данным анализа затрат на оплату труда в СПК «Щепичи», рассчитывается возможный резерв снижения затрат по статье, он составил 55 637 тыс. руб.

Резерв снижения материальных затрат (Р↓МЗ) на производство запланируемого выпуска продукции за счет внедрения новых технологий и других оргтехмероприятий можно определить следующим образом:

Р↓МЗ = ∑(УРi1 – УРi0) × VВПiпл ×Цiпл,

где УР0 – расход кормов и других материальных ресурсов на единицу продукции до внедрения организационно-технических мероприятий;

УР1 - расход кормов и других материальных ресурсов на единицу продукции после внедрения организационно-технических мероприятий;

Цпл – прогнозные цены на материалы.

Р↓МЗ =(0,947 – 0,93) × 6 308т× 208тыс.руб.= 22 305 тыс. руб.

Таким образом, возможный резерв сокращения затрат по данной статье составил 22 305 тыс. руб., что в дальнейшем позволит увеличить резерв снижения себестоимости молока.

Резерв сокращения расходов на содержание основных средств за счет реализации, передачи в долгосрочную аренду, консервации и списания ненужных, лишних, неиспользуемых зданий, машин, оборудования (Р↓ОПФ) определяется умножением первоначальной их стоимости на норму амортизации (НА):

Р↓А = ∑(Р↓ОПФi × НАi).

Резервы экономии накладных расходов выявляются на основе их факторного анализа по каждой статье затрат за счет разумного сокращения аппарата управления, экономного использования средств на командировки, почтово-телеграфные и канцелярские расходы, сокращение потерь от порчи материалов и готовой продукции, оплаты простоев и др [24, с. 234].

По каждому источнику резервов определяется комплекс мероприятий, необходимых для их освоения, и затраты на их выполнение. При этом следует иметь ввиду, что разные виды резервов увеличения производства продукции требуют неодинаковых дополнительных затрат.

Подсчет и обобщение резервов снижения себестоимости продукции

Заключительным этапом анализа себестоимости молока является подсчет и обобщение всех выявленных резервов, и предложение мероприятий по их освоению.

Как отмечалось ранее, основными источниками резервов снижения себестоимости молока являются увеличение объема его производства и сокращение затрат по отдельным калькуляционным статьям.

Улучшить финансовые результаты производства молока СПК «Щепичи» позволит снижение себестоимости производимой продукции. Рассчитывается резерв снижения себестоимости молока за счёт увеличения производства (см. табл.3.12).

Таблица 3.12 Резерв снижения себестоимости молока за счёт увеличения объемов производства в СПК «Щепичи»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид продукции | Резерв увеличения производства (т.) | Факт. Себестоимость 1 т. (тыс.руб.) | Резерв увеличения производства в оценке по себестоимости (тыс.руб.) | Удельный вес условно постоянных затрат в структуре себестоимости (%) | Сумма  затрат на дополни  тельную продукцию (тыс.руб.) | Резерв снижения себесто  имости (тыс.руб.) |
|  | 1 | 2 | 3=1x2 | 4 | 5=1x2x(100-гр4):100 | 6=3-5 |
| Молоко | 448,8 | 525 | 235 620 | 24,39 | 178 152 | 57 468 |

Увеличение производства молока на 448,8 т. позволит хозяйству снизить общую сумму себестоимости молока на 57 468 тыс. руб., при этом резерв снижения себестоимости 1 т. молока составит 128 048 рублей (57 468: 448,8).

Учитывая тот факт, что уровень товарности молока в СПК «Щепичи» составляет 89% (5 039:5 632), с увеличением производства молока на 448,8 т. увеличится и объём реализованной продукции на 399 т. (448,8 x 89%).

Умножив выявленный резерв снижения себестоимости 1 т. молока на возможный объём реализации определим резерв увеличения прибыли за счёт снижения себестоимости молока в организации (см. табл. 3.13).

Таблица 3.13 Резерв увеличения суммы прибыли за счёт снижения себестоимости молока в СПК «Щепичи»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид продукции | Резерв в снижение себестоимости 1 т. молока (руб.) | Возможный объём реализации молока (т.) | Резерв увеличения суммы прибыли (тыс.руб.) |
| Молоко | 128 048 | 5 418 | 693 764 |

Таким образом, за счет источников резервов увеличения производства молока можно достичь снижение его себестоимости, что позволит организации увеличить сумму прибыли от реализации молока на 693 764 тыс. рублей.

Заключение

Производственный учет, как любая информационная система, предназначается для конкретных объектов и имеет свои границы применения или предметную область с заданными функциями. Его предметная область сосредотачивается в основном на исследовании поведения затрат. Эта цель достигается функционированием его элементов: учета затрат, учета выхода продукции и калькулирования себестоимости продукции.

Учет затрат обеспечивает сбор данных путем их документирования для следующих направлений использования:

-принятия решений и планирования использования отдельных видов затрат;

-контроль и регулирование производственной деятельности;

-расчет себестоимости произведенной продукции, формирование цен и определение размера получаемой прибыли.

Затраты – это потребленные факторы производства: живой труд (рабочая сила), сырье и материалы, оборудование и денежные средства.

Все затраты предприятия могут быть классифицированы по различным признакам: по видам производств, в разрезе мест их возникновения, объектам учета затрат, по способу включения в себестоимость, по экономическому содержанию, по видам затрат и т. д.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Молочное скотоводство является главным направлением деятельности большинства сельскохозяйственных организаций Беларуси. Молочная отрасль поставляет около одной трети всей товарной продукции сельского хозяйства. На ведение расходуется в среднем 40% кормов, 36% используемых в животноводстве материально-денежных средств.

Сельскохозяйственный производственный кооператив «Щепичи», является коммерческой организацией, созданной гражданами на основе добровольного членства для совместной деятельности по производству, переработке, сбыту сельскохозяйственной продукции, а также иной не запрещенной законодательством деятельности согласно Уставу.

В отрасли животноводства для получения необходимой информации затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг) группируются по статьям, отражающим специфику данной отрасли. Группировка затрат по статьям и исчисление себестоимости производимой продукции напрямую зависят от технологии производства конкретного вида продукции. Внедрение интенсивных технологий выращивания животных позволит увеличить объем производства продукции при одновременном сокращении затрат труда и материальных ресурсов.

В первичном учете в отрасли животноводства используется большое количество разнообразных документов, на основании которых производятся все последующие записи в учете. Регистрами, в которых обобщают данные первичных документов о затратах и выходе продукции в животноводстве, на исследуемом предприятии являются соответствующие аналитические и сводные ведомости по учету затрат.

СПК «Щепичи» имеет молочное направление. Данные бухгалтерии по учету затрат на производство продукции скотоводства осуществляется в соответствии с требованиями нормативных документов; можно отметить, что важнейшие направления учетной работы ведутся в соответствии с Законом Республики Беларусь № 3321 – XII от 18 октября 1994г. «О бухгалтерском учете и отчетности». Затраты на производство в СПК «Щепичи» фиксируется в бухгалтерских регистрах своевременно. Однако, в хозяйстве очень часто не соблюдается требования к заполнению реквизитов первичных документов. Имеются случаи математических ошибок при расчетах и неверные записи бухгалтерских проводок, что также осложняет учет и ведет к искажению информационных показателей для составления отчетной документации. Процесс автоматизации бухгалтерского учета произведен не полностью, так как бухгалтерия технически оснащена не в полной мере и несовременными программными продуктами.

Ведение бухгалтерского учета в СПК «Щепичи» осуществляется согласно учетной политике предприятия, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь и утвержденной руководителем кооператива.

Формой ведения бухгалтерского учета является журнально-ордерная.

Основными направлениями совершенствования бухгалтерского учета затрат на производство продукции молочного скотоводства в СПК «Щепичи» и других предприятиях Республики Беларусь является:

1) разделение в учете затрат на производство продукции на переменные и постоянные позволит усилить контроль расходов организации в соответствии с установленными нормативами и предоставлять более качественную информацию для обоснования управленческих решений при проведении маржинального анализа себестоимости.

2) создание и применение специализированных бухгалтерских программ для решения проблемы разделения затрат на постоянные и переменные.

Сельское хозяйство имеет специфические технологические особенности производства, обусловленные сезонностью и длительностью производственного цикла. В этой связи применение элементов системы «директ-костинг» позволит преобразовать производственный учет деятельности внутрихозяйственных подразделений в определенную систему хозяйствования, обеспечивающую предупреждение и своевременное устранение негативных отклонений в формировании затрат.

В настоящее время вопросы перехода белорусских предприятий на Международные стандарты финансовой отчетности приобрели чрезвычайную актуальность. Это обусловлено признанием МСФО в качестве одного из главных инструментов, гарантирующего предоставление прозрачной и унифицированной информации о финансовом состоянии предприятия для широкого круга участников рынка, в том числе и зарубежных.

Внедрение МСФО позволит усовершенствовать внутреннюю систему управления предприятием за счет использования единых методик учета в целях управления хозяйственной деятельностью, а также повысить конкурентоспособность предприятия за счет обеспечения надежной и прозрачной информацией заинтересованных пользователей.

В результате проведенного анализа затрат на производство молока и себестоимости продукции СПК «Щепичи» можно сделать следующие выводы:

-себестоимость продукции является доминирующим в системе показателей, характеризующих эффективность деятельности отдельного хозяйствующего субъекта;

-современный уровень теоретической разработки методики анализа себестоимости продукции, в частности животноводства, достаточно высок. Методика анализа основана не только на традиционных способах. В последнее время все большее внимание уделяется проведению анализа взаимосвязи прибыли и затрат, маржинального дохода, а также немало важное место занимает оперативный анализ и анализ по центрам ответственности;

-в себестоимости молока основную долю занимают затраты кормов и заработная плата. Рост произошел практически по всем статьям затрат. Значительно увеличилась сумма постоянных расходов;

-общая сумма затрат возросла на 192 млн. руб., или на 7 %. При факторном анализе общей суммы затрат по маржинальной методике получаемая информация является более качественной и детальной, что в последующем может быть применено для обоснования управленческих решений.

-в изучаемом хозяйстве увеличение производства молока в большей степени связано с улучшением породного состава стада, а также за счет снижения яловости поголовья.

-в результате проведенного анализа можно сделать вывод, что за счет выявленных резервов увеличения объема производства СПК «Щепичи», а также за счет снижения затрат по статьям на производство продукции молочного скотоводства, организация может снизить себестоимость 1 т. молока на 128 048 руб.

Список использованных источников

1 Закона Республики Беларусь «О Бухгалтерском учете и отчетности» //Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2008. – № 3. - 2/1399.

2 План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. Мн.: ООО «Информпресс», 2005. - 244 с.

3 Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) Постановление Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа и Министерства труда и социальной защиты от 6 марта 2008 г. № 54/31/23/33 //Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - № 8/18376 от 12.03.2008 г.

4 Рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий. – 2-е изд. - Мн.: Информпресс, 2005. - 92 с.

5 Международные стандарты финансовой отчетности 2004: издание на русском языке. - М.: Аскери – АССА, 2004. - 752 с.

6 Альбом унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, и Инструкция о порядке их применения и заполнения. - Мн.: Информпресс, 2006. - 152 с.

7 Альбом регистров журнально-ордерной формы учета в организациях агропромышленного комплекса и Инструкция по их применению. - Мн.: Информпресс, 2005. - 336 с.

8 Папковская П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология. - Мн.: ООО «Информпресс», 2001. - 216 с.

9 Пизенгольц М.З., Варавва А.П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Ч. 2. – 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Агропромиздат, 1987. - 512 с.

10 Стешиц Л.И. Бухгалтерский учет и аудит в АПК: учебник для студентов экон. специальностей с.-х. вузов. - Мн.: «ИВЦ Минфина», 2005. - 537 с.

11 Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие для высш. учеб. заведений. - М.: Финстатинформ, 2006. - 359 с.

12 Цыпарков Н.Г. Правовое регулирование учета, анализа и аудита (бухгалтерское право): учебно-методический комплекс. 2-е изд., испр. и доп. - Мн.: Изд-во МИУ, 2006. - 338 с.

13 Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб./ Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; отв. Ред. Ф.Ф. Бутынец. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. - 672 с.

14 Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. - 6-е изд. - М.: Едиториал УРСС, 2005. - 240 с.

15 Папковская П.Я. Теория бухгалтерского учета: Учеб. - Мн.: Информпресс, 2005. - 236 с.

16 Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учебник / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Маталыцкая и д.р.; под. ред. А.П. Михалкевича. – 4-е изд., с изм. - Мн.: БГЭУ, 2006. - 688 с.

17 Бухгалтерский учет, анализ и аудит. Под общ. ред. П.Г. Пономаренко. - 2-е изд. испр. - Мн.: Вышэйшая школа, 2007. - 324 с.

18 Стешиц Л.И., Каштанова И.А. Пути развития учета затрат на производство в молочном скотоводстве// Бухгалтерский учет и анализ. - 2001. - №9. - С. 30-33.

19 Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. - М.: Финансы и статистика, 1993. - 128 с.

20 Моисеева О.П. Новое направление развития производственного учета // Вестник БГЭУ. - 2006. - №1. - С.55-60.

21 Савицкая Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: Учеб. пособие.-4-е изд. - М.: ИНФРА-М, 2007. - 384 с.

22 Экономический анализ: Основы теории. Комплексный анализ хозяйственной деятельности организации: Учеб./ Н.В. Войтоловский, А.П. Калинина, И.И. Мазурова. - М.: Высшее образование, 2005. - 509 с.

23 Ермолович Л.Л. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие. - Мн.: Современная школа, 2006. - 736 с.

24 Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: Учебник. - Мн.: Новое знание, 2003. - 696 с.

25 Осмоловский В.В., Кравченко Л.И., Русак Н.А. и др.: Теория АХД: Учеб./ Под общ. ред. В.В. Осмоловского. - Мн.: Новое знание, 2001. - 318 с.

26 Анташов В.А., Уварова Г.В. Комплексный анализ работы предприятия//Экономика, финансы, управление. - 2007. №2. - С. 58-71.

27 Маталыцкая С.К. Анализ себестоимости продукции растениеводства с использованием международного опыта//Бухгалтерский учет и анализ. - 2001. - №12. - С.28-34.