ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях от того, насколько рационально построена система внутрипроизводственного управленческого учета на предприятии, насколько объективно она отражает его производственные процессы, зависит процесс эффективного управления производством.

Вопросы организации управленческого учета на предприятии тесно связаны с вопросами управления затратами на всех уровнях его производственно-комерческой деятельности. Стремление построить такую внутрипроизводственную учетную систему, которая бы взаимосвязано отражала весь производственный процесс, - одна из приоритетных задач.

В настоящее время особое внимание уделяется ведению бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях. Это связано с тем, что потребители все большее предпочтение стали отдавать отечественной продукции, и, как следствие, сельскохозяйственные предприятия стали постепенно выходить из тяжелого послеперестроечного периода. Роль государства и основные направления регулирования агропромышленного производства предусмотрены в проекте федерального закона о развитии сельского хозяйства и агропромышленного рынка в РФ.

В условиях жесткой рыночной конкуренции крайне важно иметь на предприятии систему управления, способную адекватно и своевременно реагировать на происходящие вокруг изменения. Бухгалтерский управленческий учет дает возможность получения оперативной информации для разработки стратегии и тактики внутреннего управления деятельностью предприятия.

Управленческий учет развивался по мере усложнения производственных процессов, исходя из жизненно важных потребностей внутреннего управления и сложился в современную систему к концу сороковых годов двадцатого века. Это комплексный метод внутрихозяйственного управления, очень похожий на хорошо известный в прошлом отечественный внутрихозяйственный расчет. Мы считаем, что это новое прочтение методов внутрихозяйственного расчета, продвинутое и приспособленное к условиям рыночной экономики [11].

Актуальность темы данного курсового проекта определена в первую очередь объективно значительной ролью изучения формирования затрат основного производства в сельском хозяйстве в современной рыночной экономике.

Цель данного курсового проекта – на основе анализа современного состояния учета затрат и выхода продукции основного производства разработать предложения по совершенствованию данного участка учета.

Для достижения цели в работе ставились и решались следующие задачи:

* рассмотреть теоретический аспект учета затрат и исчисления себестоимости продукции животноводства;
* изучить мнения различных экономистов по данному вопросу;
* дать краткую характеристику изучаемому предприятию;
* проанализировать ресурсный потенциал, результаты деятельности и финансовую устойчивость предприятия;
* изучить организацию первичного учета по учету затрат основного производства и его особенности в сельскохозяйственных организациях;
* проанализировать организацию учета издержек производства;
* изучить синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции;
* на практике конкретного предприятия, выявить недостатки учета;
* предложить собственные пути совершенствования учета затрат, выхода продукции и калькулирования себестоимости в исследуемом предприятии.

Объектом исследования явилось ОАО Колхоз «Прогресс» Гулькевичского района Краснодарского края.

Предметом исследования являются учетно-аналитические процедуры формирования и управления учета затрат, выхода продукции и калькулирования себестоимости.

Методологической основой данного проекта послужили труды российских и зарубежных экономистов по изучаемой теме и нормативные документы, такие как Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете», План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению, Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 и другие.

Основными источниками информации послужили данные синтетического, аналитического учета по учету основного производства, внутренняя отчетность ОАО Колхоз «Прогресс», годовые отчеты ОАО Колхоз «Прогресс» за период с 2004г. по 2006г. и статистические материалы.

1. ВОПРОСЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ, ВЫХОДА ПРОДУКЦИИ И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В ЖИВОТНОВОДСТВЕ ( на примере свиноводства)

Переход российской экономики на рыночные отношения потребовал другого подхода к информационной системе предприятия, чем тот, который существовал в условиях централизованного руководства. В условиях рынка ежедневно для управленцев всех уровней необходим значительный объем оперативной информации, который в силу своей специфики не может предоставить бухгалтерский финансовый учет. Таким образом, возникла необходимость активного и последовательного внедрения в систему управления предприятиями и организациями новейших технологий в организации учета. В настоящее время требуется не только соизмерять произведенные затраты с полученными доходами постфактум, как это принято в бухгалтерском учете, но и планировать и координировать развитие предприятия, повышать отдачу вложенного капитала.

Такие функции в информационной системе предприятия выполняет бухгалтерский управленческий учет. Управленческий учет из общей системы бухгалтерского учета выделился в 40-х – 50-х годах двадцатого века. Это было связано с проблемой повышения эффективности предпринимательской деятельности [8].

Цель управления затратами заключается в том, чтобы наиболее эффективным способом определить цену, которую клиент согласился бы платить за определенный набор товаров или услуг и исследовать возможности продажи клиентам данных наборов по этой цене и можно ли в такой ситуации достичь желаемой прибыли. Таким образом, перспективы управленческого учета связаны не с калькулированием себестоимости, как часто мы думаем, а с калькулированием продажной цены, что очень важно при продвижении продукции (товаров, услуг) на рынок и завоевании лидирующих позиций в бизнесе [3] .

Возможности ведения управленческого учета закреплены в нормативном порядке в связи с Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена постановлением Правительства Российской Федерации от 6.03.98 г. N 283).

В Федеральном законе от 21.11.96 г. N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» сформулированы основные задачи бухгалтерского учета - формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей, предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации. Этим же Законом предусмотрены самостоятельная разработка учетной политики организации, утверждение рабочего плана счетов, форм нетиповых первичных документов, порядка контроля за хозяйственными операциями. То есть, учетная политика затрагивает те элементы системы учета, которые входят в систему управленческого учета. В Законе N 129-ФЗ также установлена конфиденциальность бухгалтерской информации, что составляет одно из отличий этой информации от информации управленческого учета.

Управленческий учет для решения некоторых задач может использовать данные финансового учета. В свою очередь управленческий учет через свою подсистему производственного учета участвует в расчете показателей себестоимости, остатков незавершенного производства, готовой продукции, необходимых для финансового и налогового учета. Финансовый, управленческий и налоговый учет являются взаимосвязанными подсистемами единого бухгалтерского учета [6].

Само название понятия «управленческий учет» переведено с английского языка дословно (в оригинале - management accounting).

Не существует единого определения понятия управленческого учета. Мнения авторов варьируются от определения управленческого учета в узком смысле этого слова, а именно как подсистемы бухгалтерского учета, включающей в себя сбор, регистрацию и обобщение информации, и до понимания его в широком смысле, как системы управления предприятием, охватывающей все функции управления: планирование, организацию, собственно учет, контроль, анализ, принятие решений.

По мнению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет есть «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов».

В книге «Бухгалтерский управленческий учет» М.А. Вахрушина пишет: «Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений»[2].

Созвучное определение дается в книге «Управленческий учет» под редакцией А.Д. Шеремета:

«Управленческий учет - подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций».[11]

О.Е. Николаева и Т.В. Шишкова считают: «Управленческий учет охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием»[5].

Таким образом, понятие «управленческий учет» рассматривается в широком смысле, как система управления предприятием, которая интегрирует в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняет их достижению единой цели.

Следует отметить, что официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования Российской Федерации, нет. Это происходит из-за того, что организация управленческого учета - внутреннее дело каждого предприятия. Сложившаяся западная практика управленческого учета свидетельствует о невмешательстве государства в эту сферу. Однако управленческий учет, имеет теоретическую и практическую значимость, требует изучения соответствующими специалистами. Существенным шагом в этом направлении можно рассматривать появление термина «управленческий учет» в официальной Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, а также в Государственном образовательном стандарте высшего профессионального образования по специальности «Бухгалтерский учет и аудит».

Основными объектами управленческого учета являются расходы (затраты, издержки) и доходы предприятия, а также результаты как сопоставление доходов и расходов. Кроме того, в управленческом учете обязательно выделяются такие объекты учета, как «центры ответственности» и система внутренней отчетности.

Цель управленческого учета - помочь управляющим в принятии эффективных управленческих решений - реализуется в его задачах, перечисленных ниже:

1) формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;

2) планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;

3) исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;

4) анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;

5) обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;

6) формирование информационной базы для принятия решений;

7) выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

Методы, используемые в управленческом учете, весьма разнообразны, поскольку он объединяет методы многих дисциплин: учета (оперативного, бухгалтерского, статистического), анализа, стратегического и оперативного планирования и управления, экономики предприятия, статистики, математики и т.д.

Рассматривая роль управленческого учета в деятельности предприятия, следует отметить, что исторически он часто имел второстепенное значение относительно финансового учета, а во многих организациях он и теперь все еще немногим более чем побочный продукт процесса составления финансовой отчетности. Однако рост масштабов бизнеса, изменения в технологиях, а также повышение образовательного уровня менеджеров за последние десятилетия активизировали развитие управленческого учета, привели к широкому признанию его как области исследования, отличной от финансового учета. В будущем можно ожидать еще большего возрастания этой роли.

Задачи управленческого учета предъявляют повышенные требования к квалификации и кругу должностных обязанностей специалиста по управленческому учету [19].

Как правило, необходимость в ведении управленческого учета назревает, руководство предприятия начинает осознавать недостатки существующей традиционной системы учета у управления, среди которых:

* несовершенство (с точки зрения решения управленческих задач) системы внутренней отчетности;
* отсутствие механизма планирования (бюджетирования) деятельности предприятия, позволяющего проводить предварительный сравнительный анализ принимаемых решений, рассчитывать плановые, экономически оправданные (в соответствии с внутренними нормами и нормативами предприятия) показатели затрат, прогнозировать результаты деятельности и обосновывать перспективные решения, проводить анализ отклонений фактических показателей от плановых и выявлять их причины;
* отсутствие системы учета затрат, позволяющей не только определить их достоверную величину, но и проанализировать их по видам, статьям, местам возникновения, носителям, центрам ответственности и в других разрезах, необходимых для осуществления адекватного контроля деятельности и управления;
* отсутствие механизма оценки рентабельности направлений деятельности и отдельных продуктов;
* отсутствие процедур проведения анализа и принятия управленческих решений, связанных с вопросами формирования производственной программы, ценообразования, оценки инвестиционных проектов и т.д.;
* недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала за снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности как своего подразделения, так и предприятия в целом;
* отсутствие четкого механизма управления подразделениями предприятия (системы контрольных показателей, регламента их планирования, получения отчетов, анализа и оценки, стимулирования).

Впрочем, все эти перечисленные «типовые» недостатки еще не свидетельствуют о необходимости внедрения управленческого учета. Дело в том, что управленческий учет в той или иной степени присутствует на каждом предприятии [19].

2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА (на примере свиноводства).

2.1 Значение и задачи учета затрат и выхода продукции в животноводстве

Животноводство в зависимости от видов выращиваемых животных имеет ряд самостоятельных отраслей: крупный рогатый скот, свиноводство, овцеводство, птицеводство и т. д. В свою очередь, каждая из этих отраслей может включать конкретные производства со специализацией на выпуске отдельных видов продукции: отрасль крупного рогатого скота - молочное животноводство и выращивание скота на мясо; птицеводство - производство яиц и мяса, и т. д. Следовательно, затраты в животноводстве разграничиваются по отраслям и видам производства. Это должно найти отражение и в бухгалтерском учете.

В животноводстве, как и в других отраслях, производимые затраты неоднородны. Они включают различные конкретные материальные расходы (корма, биопрепараты, медикаменты, различные материалы и т. д.), затраченный труд, амортизацию основных средств и т. п. Бухгалтерский учет в животноводстве должен, следовательно, обеспечить строгое разделение затрат по их видам. В целом построение учета затрат в животноводстве имеет ряд отличий, что определяется особенностями отрасли [8].

Поскольку в животноводстве, как правило, не существует длительных разрывов в сроках вложений средств и выхода продукции, считается, что все затраты данного календарного года относятся к производству продукции этого года. Следовательно, в бухгалтерском учете нет необходимости разграничивать затраты животноводства по смежным годам. Все расходы в животноводстве отражаются на счетах по учету затрат под продукцию текущего года.

В животноводстве нет большого разнообразия выполняемых работ. Технологический процесс производства здесь характеризуется однородностью выполняемых операций: кормление и уход за скотом, получение продукции. Причем все эти операции, как правило, протекают непрерывно и не разграничиваются строго во времени. Следовательно, в животноводстве отсутствует четко выраженное разделение затрат во времени по видам работ и отдельным операциям. Поэтому в бухгалтерском учете нет подразделения затрат по этому признаку.

Наконец, в животноводстве производственный процесс, как правило, сконцентрирован, например, производство продукции молочного животноводства — на фермах, свиноводства - на свинофермах и т. д. Следовательно, в бухгалтерском учете нет надобности в разграничении затрат по отдельным производственным подразделениям (за исключением случаев, когда один вид животных содержится на нескольких фермах) [12].

Итак, в животноводстве отпадает разграничение затрат по ряду существенных признаков. Разграничение затрат и получение соответствующих итоговых данных должно обеспечиваться по основным видам производств и группам животных, по основным видам затрат. При рассредоточенности производства затраты разграничивают по подразделениям .хозяйства.

Разграничение затрат по первому признаку обеспечивается за счет соответствующего построения аналитического учета. Аналитические счета затрат открывают по основным отраслям животноводства, а внутри отрасли - по каждому виду производства или группе скота. Разграничение по второму признаку достигается за счет соответствующего построения учетных регистров. Учет затрат ведут в регистрах многострочной формы с выделением отдельных строк на каждый вид и статью затрат. Разграничение затрат по подразделениям обеспечивается составлением лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений.

В отрасли животноводства не возникает вопроса об использовании различных методов учета затрат. Все необходимые данные получают при обычном построении аналитического учета и форм учетных регистров.

Основными задачами учета затрат в отрасли животноводства являются:

* экономически обоснованное разграничение затрат по видам производств и группам скота;
* точное разделение всех затрат по экономически однородным элементам и статьям, из которых складывается себестоимость производимой продукции;
* своевременное, точное и полное отражение выхода продукции, получаемой от животноводства;
* точное отражение затрат по подразделениям хозяйства;
* экономически обоснованное определение себестоимости основной, сопряженной и побочной продукции [12].

2.2. Документальное оформление хозяйственных операций по учету затрат и выхода продукции животноводства

Основанием для записи в регистрах бухгалтерского учета являются первичные учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции. От полноты, своевременности и правильности оформления первичных документов в решающей степени зависит качество, достоверность и оперативность бухгалтерского учета в целом.

Все первичные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

* наименование документа (формы) и код фирмы;
* дату составления;
* содержание хозяйственной операции;
* измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);
* наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровку.

В системе документального оформления хозяйственных операций в отрасли животноводства используются документы, на основании которых производятся все последующие записи в системном бухгалтерском учете. Можно выделить условно 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, учету прироста живой массы молодняка.

Основным первичным документом по учету затрат труда работников животноводства является расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (форма № 135-АПК). Начисление оплаты труда животноводам производится в основном за полученную продукцию (прирост живой массы, надой и т. д.). Поэтому для начисления оплаты привлекаются и документы, в которых отражается выход продукции: журналы учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных, ведомости взвешивания животных, акты на перевод животных из группы в группу и другие документы. На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции производят начисление оплаты труда животноводам в соответствии с действующими в сельскохозяйственной организации расценками.

Учет отработанного времени персоналом животноводства ведут ежедневно по каждому человеку в табеле учета рабочего времени (форма № 140-АПК).

Основным видом расходов предметов труда в животноводстве является расход кормов. Первичный учет расхода кормов ведут в ведомостях расхода кормов (форма № 175-АПК). Ведомость является комбинированным накопительным документом, на основании которого производят и выдачу (отпуск) кормов, и списание их в расход. В нем на каждый вид или группу животных отводят отдельные страницы для записи расхода кормов по каждому их виду в физическом количестве, в переводе на кормовые единицы и по содержанию переваримого протеина, а также количества кормо-дней. На основании итоговых данных в журнале для облегчения последующих записей в регистры может составляться сводная ведомость учета расхода кормов или книга учета расхода кормов.

Расход прочих материальных ценностей в животноводстве (биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств и т. п.) оформляют в установленном порядке лимитно-заборными ведомостями (форма № 261-АПК), накладными внутрихозяйственного назначения (форма № 264-АПК) и другими расходными документами.

Затраты средств труда в животноводстве отражают в первую очередь в документах по начислению амортизации. Используются формы документов: годовой расчет амортизации по основным средствам, расчет амортизации по поступившим и выбытии основным средствам и т. п. [8].

Для учета выхода продукции в животноводстве применяют большое количеств специализированных 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 (привеса) и приплода.

Регистром, в котором обобщают данные первичных документов о затратах и выходе продукции в животноводстве, является производственный отчет по животноводству (форма № 18а). Его составляют по итогам данных за месяц или иной учетный период из соответствующих первичных и сводных документов [12].

Производственный отчет по животноводству состоит из трех основных разделов:

I- Затраты на производство продукции животноводства  
(дебет субсчета 20-2 «Животноводство»),

II- Выход продукции животноводства,

Ш - Обороты по кредиту субсчета 20-2 «Животноводство»

В первом разделе производственного отчета регистрируются все необходимые учетные данные по дебету субсчета 20-2 «Животноводство». 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 за отчетный период, затраты труда в человеко-часах, количество кормо-дней, расход кормов в центнерах и в кормовых единицах. Последующие строки отчета предназначены для записи сумм по статьям и элементам затрат по дебету счета с отнесением их по корреспондирующим счетам, в том числе счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 10-6 «Корма» - израсходованных на содержание животных кормов и подстилки, субсчет 10-2 «Удобрения, средства защиты растений и животных» - на стоимость израсходованных лечебных и других материалов; субсчета 10-3 «Топливо» - на стоимость израсходованных топлива и нефтепродуктов; субсчет 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» на суммы отнесенных на соответствующие объекты учета расхода инвентаря ихозяйственных принадлежностей и т. д.

Организация производственного учета вышеуказанным способом одновременно обеспечивает учет по установленной номенклатуре статей аналитического учета и позволяет группировать затраты по корреспондирующим счетам (для записей по дебету субсчета 20-2 «Животноводство» в журнале-ордере № 10/2).

Для заполнения данных о количестве кормо-дней и расходе кормов и подстилки используют журналы учета расхода кормов (форма № 35). Данные о затратах труда и заработной плате проставляют на основании расчетов начисления заработной платы работникам животноводства (форма № 135-АПК) и т.д. Суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым в животноводстве, и отнесенные на конкретные объекты учета подтверждаются специальным расчетом (форма № РТ-5). Аналогичный расчет составляют на суммы отнесенного на объекты учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Суммы расходов по материальным ценностям в производственном отчете должны подтверждаться соответствующими данными отчетов о движении материальных ценностей (форма № 265-АПК), а именно: по кормам, по биопрепаратам и лечебным материалам, по строительным материалам для ремонта и т. п.

В качестве отдельных объектов учета затрат (в соответствующих графах производственного отчета) отражают распределяемые расходы животноводства (расходы по приготовлению кормов 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 субсчета 20-2 «Животноводство» в дебет корреспондирующих счетов: 43 «Готовая продукция», 11 «Животные на выращивании и откорме» и др. с указанием количества и суммы.

Данные о выходе продукции животноводства в производственном отчете отражают на основании следующих документов: надоев - дневников поступления сельскохозяйственной продукции (форма № 168-АПК), прирост живой массы животных - ведомостей взвешивания животных (форма № 216-АПК), приплод - актов на оприходование приплода (форма № 211-АПК). Эти документы подробно рассмотрены в предыдущем параграфе.

Показатели выхода продукции, указанные в данном разделе производственного отчета, должны соответствовать данным, отраженным в соответствующих сводных формах о движении продукции и животных, а именно: в отчетах о движении материальных ценностей (форма № 265-АПК), отчетах о движении скота и птицы на фермах (форма № 223-АПК), книгах учета движения животных и птицы (форма № 34), в ведомости движения молока (форма №178-АПК).

В третьем разделе производственного отчета обороты по кредиту счета 20 субсчет 2 «Животноводство» 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 субсчет 2 «Животноводство» в корреспонденции с соответствующими дебетуемыми счетами.

В бухгалтерии после соответствующей проверки данных, включенных в производственный отчет, делают записи в накопительные бухгалтерские регистры.

Для получения сводных данных по объектам учета затрат в животноводстве в целом по хозяйству ведут сводный производственный отчет по животноводству, в котором обобщают данные о затратах и выходе продукции животноводства в целом по хозяйству. Поэтому производственный отчет является регистром аналитического учета по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

Одновременно с записями в сводный производственный отчет итоговые данные из производственных отчетов подразделений с группировкой по корреспондирующим счетам заносят журнал-ордер № 10/2, а из него кредитовые обороты в установленном порядке ежемесячно (или в иные сроки) переносят в Главную книгу. Возможна запись в журнал-ордер и из сводного производственного отчета (например, за январь) [12].

Данные о затратах по животноводству в сводном производственном отчете должны соответствовать суммам затрат по счету 20 субсчету 2 «Животноводство» в Главной книге и в журнале-ордере № 10/2. Записи по дебету счета 20 субсчета 2 «Животноводство» ведут в корреспонденции с кредитом следующих счетов и субсчетов:

10-2 «Удобрения, средства защиты растений и животных» -на стоимость израсходованных медикаментов, биопрепаратов, подстилки, прочих материалов;

10-9 «Корма, семена и посадочный материал» - на стоимость израсходованных на содержание животных кормов;

10-6 «Запасные части» - на фактическую стоимость запасных частей, израсходованных на содержание оборудования животноводства"

10-11 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» - на суммы расхода инвентаря и хозяйственных принадлежностей в животноводстве;

23 «Вспомогательные производства» - на плановую себестоимость услуг вспомогательных производств в течение учетного периода с корректировкой до фактической себестоимости в конце учетного периода;

94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - на балансовую стоимость павшего молодняка и животных на откорме, относимую на затраты животноводства при отсутствии конкретных виновников;

20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство», субсчет 3 «Вспомогательные производства» - на суммы калькуляционных разниц по продукции, использованной в животноводстве (корма, продукция переработки и др.), а также затраты по культурным пастбищам, скормленным скоту на выпас;

23 «Вспомогательные производства» - на стоимость услуг собственных вспомогательных производств;

25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» - на суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов, отнесенные на животноводство;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - на суммы услуг прочих производств и хозяйств для животноводства;

97 «Расходы будущих периодов» - на суммы расходов будущих периодов, отнесенных на животноводство в учетном периоде и т. п. [12].

2.3 Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции животноводства

Счета раздела учета затрат на производство предназначены для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности организации.

Формирование информации о расходах по обычным видам деятельности ведется на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», которые используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражают прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов , расчетов с работниками по оплате труда и др.

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции.

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства. В ОАО Колхоз «Прогресс» остатков нет. Это говорит об отсутствии незавершенного производства, что характерно для данной отрасли.

Основанием для распределения выполненных работ, оказанных услуг в конце года (Кредит счета 20 «Основное производство») в ОАО «Племзавод Урупский» является справка бухгалтера.

Для оперативного руководства хозяйственной деятельностью, а также контроля за сохранностью собственности, обобщающих данных, получаемых с помощью синтетического учета, недостаточно. Например, кроме данных об общем количестве животных необходимо иметь сведения о каждой группе животных (нетели, телки до двух лет и т.д.). Помимо данных об общей сумме задолженности перед рабочими и служащими, нужны сведения о задолженности каждому работнику в отдельности. Для получения детальных, подробных, расчлененных (аналитических) данных об объектах бухгалтерского учета, применяют аналитические счета.

Аналитические счета открывают в дополнение к синтетическим с целью их детализации и получения частных показателей по каждому отдельному виду хозяйственных средств, их источников и процессов. Следовательно, между синтетическими и аналитическими счетами существует прямая связь, которая проявляется в следующем: остатки и обороты синтетического счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов , открытых в дополнение своего синтетического счета. Каждую хозяйственную операцию, записанную по дебету или кредиту синтетического счета, отражают в той же сумме соответственно на дебет или кредит нескольких аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета.

Большое значение для правильной организации учета производственных затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг) и видам расходов.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации внутризаводского хозрасчета и определения производственной себестоимости продукции.

Номенклатура статей и элементов затрат в животноводстве определена Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве, Налоговым кодексом РФ, а также специализацией и размерами отрасли, формой организации и стимулирования труда. Бухгалтерский производственный учет затрат в животноводстве производится по следующим статьям и элементам:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.

2. Средства защиты растений и животных.

3. Корма.

4. Содержание основных средств.

В том числе:

а) нефтепродукты;

б) амортизация (износ) основных средств;

в) ремонт основных средств.

5. Работы и услуги.

6. Организация производства и управления.

7. Платежи по кредитам.

8. Потери от падежа животных.

9. Прочие затраты [4].

Далее, в схеме учетных записей, рассмотрим хозяйственные операции, которые были совершены в ОАО «Племзавод Урупский» в 2005 г.

Таблица 6 – Схема учетных записей по счету 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство», 2005 год.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Дебет | | | | Кредит | | | |
| Корреспондирующий счет | | Содержание хозяйственных операций | Сумма, руб. | Корреспондирующий счет | | Содержание хозяйственных операций | Сумма, руб. |
| Сальдо на 1.01.2005 г. | | | 0 | Сальдо на 1.01.2005 г. | | | 0 |
| 70,69 | Оплата труда с отчислениями на социальные нужды | | 3798860 | 43  11 | Оприходована готовая продукция  Молоко -27512ц по 52,44руб  Приплод - 452 гол по 3738,79 руб. | | 15198683  1689933 |
| 02 | Содержание основных средств молочного подразделения | | 571942 | 90-2  11  20-2 | Списана сумма корректировки:  Молоко, реализованное на сторону  Приплода  Молока на выпойку телят | | 127893  14725  22747 |
| 10-1 | Средства защиты животных | | 687942 |  |  | |  |
| 10-3 | Горюче-смазочные материалы | | 38468 |  |  | |  |
| 10-6 | Корма | | 5192959 |  |  | |  |
| 60 | Водоснабжение и электроэнергия на производственные нужды | | 895694 |  |  | |  |
| 23 | Вспомогательное производство | | 2167508 |  |  | |  |
| 25 | Общепроизвод-ственные расходы | | 1734554 |  |  | |  |
| 26 | Общехозяйствен-ные расходы | | 1966054 |  |  | |  |
| Оборот за 2005 год | | | 17053981 | Оборот за 2005 год | | | 17053981 |
| Сальдо на 1.01.06. | | | 0 | Сальдо на 1.01.06. | | | 0 |

В 2005 г. в ОАО «Племзавод Урупский» по счету 20 «Основное производство» были совершены следующие операции:

1. Начислена амортизация основных средств молочного подразделения

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» - 571942 руб.

Дебет счета 20«Основное производство» субсчет 2

«Животноводство» - 571942 руб.

2. Списаны средства защиты животных на молочное подразделение

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет 1

«Средства защиты животных» - 687942 руб.

Дебет счета 20«Основное производство»субсчет 2«Животноводство»- 687942 руб.

3. Отпущены со склада корма в основное производство

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет 6 «Корма» - 5192959 руб.

Дебет счета 20«Основное производство» субсчет 2

«Животноводство» - 5192959 руб.

4. Списаны горюче-смазочные материалы на основное производство

Кредит счета 10«Материалы» субсчет 3«Горюче-смазочные материалы» -384868руб.

Дебет счета 20«Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» -384868 руб.

5. Акцептованы счета поставщиков и подрядчиков за водоснабжение и электроэнергию цехов основного производства

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 895694 руб.

Дебет счета 20«Основное производство» субсчет 2«Животноводство» - 895694 руб.

6. Начислены суммы заработной платы с отчислениями на социальные нужды работникам основного производства

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - 3798860 руб.

Дебет счета 20«Основное производство» субсчет 2«Животноводство» -3798860 руб.

7. Включены в себестоимость продукции основного производства затраты вспомогательных цехов

Кредит счета 23 «Вспомогательное производство» - 2167508 руб.

Дебет счета 20«Основное производство» субсчет 2«Животноводство» - 2167508 руб.

8. Списаны на себестоимость продукции основного производства общепроизводственные расходы -1734554 руб.

Кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет счета 20«Основное производство» субсчет 2«Животноводство» -1734554руб.

9. Списаны на себестоимость продукции основного производства общехозяйственные расходы

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы» - 1966054 руб.

Дебет счета 20«Основное производство» субсчет 2«Животноводство» - 1966054 руб.

10. Оприходована готовая продукция по плановой себестоимости

Дебет счета 20«Основное производство»

субсчет 2 «Животноводство» - 1519863 руб.

Кредит счета 43 «Готовая продукция» - 1519863 руб.

11. Определен приплод животных

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» - 1689933 руб.

Кредит счета 20«Основное производство»субсчет 2«Животноводство»- 1689933руб.

12. Списана сумма корректировки плановой себестоимости до фактической на реализацию готовой продукции

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Выручка от продаж» - 127893 руб.

Кредит счета 20«Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» - 127893руб.

13. Списана сумма корректировки плановой себестоимости до фактической на приплод животных

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» - 14725 руб.

Кредит счета 20«Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» - 14725руб.

14. Списана сумма корректировки плановой себестоимости до фактической на основное производство

Дебет счета 20«Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» - 22747руб.

Кредит счета 20«Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» - 22747руб.

Оборот по счету 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» составил 17053981 руб. Отсутствие остатков по данному счету говорит об отсутствии незавершенного производства, что характерно для данной отрасли. Все проводки по счету 20«Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» соответствуют типовой корреспонденции счетов.

2.4 Исчисление фактической себестоимости продукции животноводства

Одной из важнейших задач управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции.

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию[2].

Себестоимость – это обособившаяся часть стоимости, выраженная в денежной форме и воплощающая все затраты на производство и реализацию продукции. [15].

Правильное исчисление себестоимости продукции имеет важное значение: чем лучше организован учет, чем совершеннее методы калькулирования, тем легче выявить посредством анализа резервы снижения себестоимости продукции [16].

Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Управленческий учет затрат на производство состоит в наблюдении и анализе затрат и результатов производственной деятельности. Главное назначение учета затрат на производство – контроль за производственной деятельностью и управление затратами на ее осуществление.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить.

* При расчете себестоимости произведенной продукции и определении размера полученной прибыли затраты классифицируют в зависимости от отнесения затрат к себестоимости отдельных продуктов на прямые и косвенные. Прямыми считают затраты, возникающие при производстве отдельных видов продукции, косвенными – затраты, которые носят общий для всех видов продукции характер. В российском учете их также называют накладными. Косвенные расходы делятся на общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Общехозяйственные расходы – затраты в целях управления производством, напрямую с производственной деятельностью не связанные. Общепроизводственные – расходы на организацию, обслуживание и управление производством.
* Для принятия управленческих решений и планирования затраты делятся на постоянные, переменные и др. Переменные – затраты, размер которых зависит от уровня (объема) производства, постоянные – затраты, величина которых не зависит от изменения объема выпуска продукции.

Для контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности затраты классифицируют на регулируемые и нерегулируемые.

Независимо от множества объектов учета затраты можно исследовать различными методами.

В ОАО «Племзавод Урупский» выявление и отражение фактической себестоимости продукции животноводства производится методом прямого пересчета (методом учета фактических затрат).

Этот метод является традиционным и наиболее распространенным на отечественных предприятиях. [2]

Учет фактических затрат строится на принципах:

* полное и документально оформленное отражение первичных затрат на производство;
* учетная регистрация затрат в момент возникновения в процессе производства;
* локализация затрат по видам производств, характеру расхода, объектам учета и носителям затрат и др.;
* отнесение фактически произведенных затрат на объекты их учета и калькулирования;
* сравнение фактических показателей с плановыми.[2]

Таким образом, калькуляцию производственной себестоимости можно представить в таблице 6:

Таблица 7 – Расчет фактической себестоимости продукции животноводства в ОАО «Племзавод Урупский» в 2005 г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Молоко | Приплод | Вся продукция |
| Затраты - всего, руб. | 15348584 | 1705397 | 17053981 |
| Количество произведенной продукции, ц., гол. | 27512 | 452 | Х |
| Себестоимость единицы продукции | 557,9 | 3773,0 | Х |

На счете 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» учет ведется по плановой стоимости. В конце года отклонения в стоимости продукции списываются справкой бухгалтера, приведенной в таблице 9.

Из данных, приведенных в таблице 9 видно, что в 2005 г. было произведено 27512 ц молока и получено 452 гол. приплода крупного рогатого скота. В соответствии с нормативными документами в ОАО «Племзавод Урупский» на производство молока относят 90% всех затрат по молочному стаду. Сумма фактических затрат в 2005 г. составила 15349323 руб., сумма корректировки всего – 150640 руб., на 1 ц – 5,475 руб. На приплод относят 10% всех затрат или в рублях - 1704658. Сумма корректировки на все поголовье – 14725 руб., на 1 голову приплода – 32,58 руб.

Сумма корректировки была списана частично на реализацию, частично – на остаток, т.к. на предприятиях сельского хозяйства существуют особенности производства - необходимо использовать часть молока на выпойку телят. Были сделаны следующие бухгалтерские проводки:

|  |
| --- |
| 1. Списана сумма корректировки плановой себестоимости молока до фактической на реализацию готовой продукции   Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Выручка от продаж» - 127893 руб.  Кредит счета 20«Основное производство»  субсчет 2 «Животноводство» - 127893руб. |
| 1. Списана сумма корректировки плановой себестоимости молока до фактической на приплод животных   Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» - 14725 руб.  Кредит счета 20«Основное производство»  субсчет 2 «Животноводство» - 14725руб. |
| 1. Уточнена сумма затрат плановой себестоимости молока до фактической на выпойку телят   Дебет счета 20«Основное производство»  субсчет 2 «Животноводство» - 22747руб.  Кредит счета 20«Основное производство»  субсчет 2 «Животноводство» - 22747руб. |

Однако метод учета фактических затрат имеет ряд недостатков. Еще в начале ХХ в. он начал подвергаться критике со стороны ученых –экономистов.

Основным недостатком данного метода является то, что он исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления непроизводительных расходов труда и материалов, тем самым делая невозможным оперативное устранение этих недостатков. Таким образом в современных рыночных условиях жесткой конкуренции становится необходимым искать альтернативные, более прогрессивные методы учета затрат.

3. ПРОЕКТНАЯ ЧАСТЬ

3.1 Влияние системы «директ-костинг» и системы калькулирования полной себестоимости на формирование финансовых показателей

Достоверная информация о структуре себестоимости позволяет предприятию влиять на нее, т.е. управлять своими издержками.

Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования продукции. Их можно сгруппировать по трем признакам:

* по объектам учета затрат выделяются попроцессный, попередельный, позаказный методы, метод учета затрат по функциям (АВС-метод);
* в зависимости от оперативности учета и контроля затрат – метод учета фактических и нормативных затрат.
* с точки зрения полноты учитываемых издержек калькулируют полную и неполную («усеченную») себестоимость.

Рассмотрим один из методов калькулирования неполной себестоимости.

Одной из модификаций системы учета неполной себестоимости является система «директ-костинг».Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные расходы распределяются по носителям затрат.

Принципиальное отличие системы «директ-костинг»от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы участвуют в расчетах, при калькулировании полной себестоимости они из расчетов исключаются.

Общехозяйственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода эти расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от продаж.

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности метод «директ-костинг» не рекомендуется использовать для составления внешней отчетности и расчета налогов. Данный метод применяют во внутреннем учете для управленческого анализа и принятия оперативных управленческих решений.

Порядок отражения операций в ОАО «Племзавод Урупский» в условиях системы «директ-костинг» будет следующим. Прямые производственные затраты с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию» собираются по дебету счета 20 «Основное производство». Переменная часть общепроизводственных расходов со счета 25 «Общепроизводственные расходы» также списывается на счет 20. Затраты, используя базу распределения, в дальнейшем будут отнесены на соответствующие носители затрат, т.е. будут участвовать в калькуляции.

Таким образом при использовании метода «директ-костинг»возникает необходимость разделения общепроизводственных расходов на постоянную и переменную части. Совокупные общепроизводственные расходы делятся на расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и общецеховые расходы на управление. Зависимость расходов на содержание и эксплуатацию оборудования от объемов производства (т.е. переменную часть) можно рассчитать методом коэффициентов. Результаты представлены в таблице 10.

Таким образом, всего общепроизводственных затрат в 2005 г. - 1734554 руб. Из них постоянные – 625989 руб. или 36,1% от общей суммы общепроизводственных расходов, а доля переменных затрат составила 63,6% от суммы совокупных общепроизводственных расходов или 1108565 руб.

Таблица 10 - Коэффициенты зависимости расходов на содержание и эксплуатацию оборудования от объемов производства в ОАО «Племзавод Урупский» в 2005 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Статья затрат | Сумма затрат,  Руб. | Коэффи-циент зависи-мости | Переменная  часть расходов, руб. | Постоянная часть расходов, руб. |
| Амортизация оборудования и транспортных средств | 108577 | 0,2 | 21715 | 86862 |
| Эксплуатация оборудования и транспортных средств | 382228 | 0,8 | 305782 | 76446 |
| Текущий ремонт оборудования и транспортных средств | 534858 | 0,6 | 320915 | 213943 |
| Расходы на внутрихозяйственные перемещения материалов, готовой продукции | 618715 | 0,7 | 433100 | 185615 |
| Прочие расходы | 90176 | 0,3 | 27053 | 63123 |
| Итого | 1734554 | Х | 1108565 | 625989 |

Превышение суммы переменных затрат над суммой постоянных говорит о довольно высоких объемах производства продукции в ОАО «Племзавод Урупский», и, следовательно, довольно высокой деловой активности предприятия.

В сельскохозяйственных производствах в качестве базы распределения затрат чаще всего используют удельный вес затрат на каждый вид продукции в общих затратах, либо заработную плату основных производственных рабочих.

Таблица 11 – Расчет распределения прямых затрат

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Удельный вес в общих затратах, % | Фактические затраты, руб. |
| Молоко | 90 | 12018036 |
| Приплод | 10 | 1335337 |
| ИТОГО | 100 | 13353373 |

Таблица 12 – Расчет распределения прямых общепроизводственных расходов пропорционально прямой заработной плате основных производственных рабочих

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Заработная плата производственных рабочих, руб. | Общепроизводственные расходы |
| Молоко | 3418974 | 997709 |
| Приплод | 379886 | 110857 |
| ИТОГО | 3798860 | 1108565 |

Постоянная часть общепроизводственных издержек вместе с коммерческими и общехозяйственными расходами не включаются в себестоимость объектов калькулирования, а списываются на уменьшение выручки от реализации продукции:

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Себестоимость продаж»-1966054 руб.

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы» -1966054 руб.

Выручка от продажи продукции составила 23262 тыс.руб.

Таким образом, калькуляцию производственной себестоимости можно отразить в таблице 13

Таблица 13 – Калькуляция себестоимости молока (количество произведенной продукции – 27512 ц.) и приплода (452 гол.) при учете переменных затрат

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Статьи затрат | Молоко | Приплод | Вся продукция |
| Прямые затраты | 12018036 | 1335337 | 13353373 |
| Общепроизводственные затраты | 997709 | 110867 | 1108565 |
| Общая производственная себестоимость | 13015745 | 1446193 | 14461938 |
| Себестоимость единицы продукции | 473,1 | 3199,5 | Х |

При калькулировании полной себестоимости в расчетах участвуют все расходы, включая и постоянные. То есть между продукцией будут распределяться и общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Базой распределения является прямая заработная плата.

Таблица 14 – Расчет распределения прямых общепроизводственных расходов пропорционально прямой заработной плате основных производственных рабочих

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Заработная плата производственных рабочих, руб. | Общепроизводственные расходы |
| Молоко | 3418974 | 1561099 |
| Приплод | 379886 | 173455 |
| ИТОГО | 3798860 | 1734554 |

Таблица 15 – Расчет распределения прямых общехозяйственных расходов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование | Заработная плата производственных рабочих, руб. | Общехозяйственные расходы |
| Молоко | 3418974 | 1769449 |
| Приплод | 379886 | 196605 |
| ИТОГО | 3798860 | 1966054 |

Таким образом, калькуляцию производственной себестоимости можно отразить в таблице 16.

Таблица 16 – Калькуляция себестоимости молока (количество произведенной продукции – 27512 ц.) и приплода (452 гол.) при учете полных затрат

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Статьи затрат | Молоко | Приплод | Вся продукция |
| Прямые затраты | 12018036 | 1335337 | 13353373 |
| Общепроизводственные затраты | 1561099 | 173455 | 1734554 |
| Общехозяйственные затраты | 1769449 | 196605 | 1966054 |
| Общая производственная себестоимость | 15348584 | 1705397 | 17053981 |
| Себестоимость единицы продукции | 557,91 | 3773,37 | Х |

Использование системы «директ-костинг» не только традиционную систему калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках данного метода схема построения отчета о доходах содержит два финансовых показателя – маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

Маржинальный доход – это разница между выручкой от продажи продукции и ее неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным расходам. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия.

В отчете о прибылях и убытках, составленном при использовании маржинального дохода затраты разделяются на постоянную и переменную части. Отчет по данным ОАО «Племзавод Урупский» может выглядеть следующим образом:

Таблица 17 - Отчет о прибылях и убытках (составлен при использовании метода «директ-костинг»)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № строки | Показатели | Сумма, руб. |
| 1 | Выручка от продажи продукции | 23262034 |
| 2 | Переменная часть себестоимости проданной продукции | 14461938 |
| 3 | Маржинальный доход (стр.1-стр.2) | 8800096 |
| 4 | Постоянные расходы | 1966054 |
| 5 | Операционная прибыль (стр.3-стр.4) | 6834042 |

Таблица 18 - Отчет о прибылях и убытках (составлен по результатам калькулирования полной себестоимости продукции)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № строки | Показатели | Сумма, руб. |
| 1 | Выручка от продажи продукции | 23262034 |
| 2 | Себестоимость продукции | 17053981 |
| 3 | Операционная прибыль (стр.1-стр.2) | 6208053 |

Из представленных таблиц (11 - 18) видно, как изменяется себестоимость и финансовый результат предприятия в зависимости от метода учета затрат.

При учете полных затрат себестоимость 1 ц. молока составила 557,91 руб. при учете переменных затрат - на 84,8 руб. меньше. На весь объем произведенной продукции разница составила 2333017,6 руб. По приплоду: при учете полных затрат себестоимость 1 гол составила 3771,37 руб. при учете переменных затрат -3199,5 руб., что на 572,41 руб. меньше. На весь объем произведенной продукции изменение – 258729,32 руб.

В современных условиях снижение себестоимости продукции имеет для предприятия жизненно важное значение. ОАО «Племзавод Урупский» является сельхозтоваропроизводителем – т.е. одним из тех предприятий, которым в настоящее время приходится особенно трудно. Кроме снижения себестоимости продукции метод учета затрат «Директ-костинг» даст данному предприятию оперативно и четко отслеживать непроизводительные расходы труда и материалов, что позволит оперативно устранять такие недостатки. Также появится возможность проводить более эффективную политику ценообразования, ведь в этой системе существует понятие маржинального дохода – т.е. можно определить, что есть смысл существования производства, даже в случае когда доходы от него не могут покрыть всех издержек. Наконец данная система позволяет облегчить труд бухгалтера за счет упрощения нормирования, планирования, учета и контроля сократившегося числа затрат.

Систему «директ-костинг» в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности не рекомендовано использовать для составления внешней отчетности и расчета налогов. Практическое применение данной системы позволяет оперативно изучать связи между объемом производства, затратами и доходом. Данная информация чаще всего используется во внутреннем учете для проведения управленческого анализа и принятия управленческих решений.

Принятие управленческих решений предполагает сравнительную оценку ряда альтернативных вариантов и выбор из них оптимального. Для этого ставятся и решаются задачи оперативного и перспективного характера. К одной из оперативных задач относится определение точки безубыточности.

3.2 Анализ безубыточности производства

Цель анализа безубыточности – установить, что произойдет с финансовыми результатами при изменении уровня производственной деятельности (деловой активности) организации.

Анализ безубыточности основан на зависимости между доходами от продаж, издержками и прибылью в течение краткосрочного периода. Для данного анализа необходимо определить точку безубыточности (критическую точку, точку равновесия) – такой объем производства или продаж, который обеспечивает финансовый результат, равный нулю, т.е. предприятие уже не несет убытков, но еще не имеет и прибылей.

Для определения точки безубыточности в бухгалтерском управленческом учете используют следующие методы:

1. Метод уравнения (математический метод);
2. Метод маржинального дохода;
3. Графический метод.

Рассмотрим метод маржинального дохода (валовой прибыли) для определения точки безубыточности в ОАО «Племзавод Урупский» .

Из данных, приведенных выше:

Производство молока: было реализовано в 2005 г. – 23359 ц., постоянные расходы составили 997709 руб., переменные на единицу – 514,49 руб., цена реализации – 760,36 руб., выручка от продаж – 17761362 руб.

Приплод: постоянные расходы составили 1335337 руб., переменные на единицу – 447,04 руб., цена реализации – 5501,0 руб., выручка от продаж – 1364248 руб., реализовано 248 гол.

Маржинальный доход – это разница между выручкой продаж продукции (работ, услуг) и переменными издержками..

Метод маржинального дохода – это разновидность метода уравнения, которая основывается на формуле:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Маржинальный доход | = | Выручка от реализации | - | Переменные затраты  за этот же объем реализации (1) |

Таким образом, маржинальный доход по молоку:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Маржинальный доход | = | 17761362 | - | 514,49\*23359 | = | 5743390 (руб.) |

Маржинальный доход по приплоду:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Маржинальный доход | = | 1364248 | - | 447,04\*248 | = | 1253382 (руб.) |

Критическая точка - это точка в которой маржинальный доход будет равен постоянным затратам.

Уравнение для расчета критической точки на единицу продукции:

Маржинальный доход Критическая точка Постоянные ( 2 )

на единицу **\*** на единицу **–** затраты

Преобразуем данную формулу:

Критическая точка на единицу = Постоянные затраты / Маржинальный доход на единицу (3)

Маржинальный доход Цена Переменные

на единицу **=**  единицы **-**  затраты (4)

Таким образом, по продажам молока критическая точка:

997709 / (760,36 - 514,49) = 4057,8 ц или в рублях 3085388,8

Для приплода критическая точка:

1335337 / (5501,0 – 447,04) = 264,22 гол. или в рублях 1453474,22

Итак, можно сделать вывод о том, что ОАО «Племзавод Урупский» должен реализовывать не менее 4057,8 ц или на 3085388,8 руб. молока для безубыточной работы, т.е. с этого момента организация покрывает свои издержки и начинает получать прибыль. Для приплода показатели составили 264 головы или 1453474,22 руб.

В 2005 г. в организации было реализовано 23359 ц. молока на сумму 17761362 руб. Уровень показателей выше уровня критической точки, т.е. по данному виду продукции была получена прибыль.

В отчетном году было продано 248 гол. приплода на сумму 1364248 руб., тогда как критическая точка составила 264 гол или в рублях 1453474. Получается, что данный вид продукции убыточен, однако рассмотрим показатель маржинального дохода – он составил 1253382 руб. на весь объем реализованной продукции или 5054 руб. на единицу – на эту сумму выручка от реализации превышает переменные затраты. В любом случае, особенности молочного производства не позволяют получить молоко и не производить приплод, значит в организации необходимо искать пути сделать данный вид продукции более рентабельным. В нашем случае необходимо увеличить выручку от продажи не менее чем на 6% - в этом случае ОАО «Племзавод Урупский»не только возместит свои издержки, но и сможет получать прибыль. В точке безубыточности объем маржинального дохода равен сумме постоянных затрат, а прибыли нет. Если объем продаж больше объема в точке безубыточности, то сумма маржинального дохода больше суммы постоянных расходов и предприятие получает прибыль.

Критическая точка показывает, до какого предела может упасть выручка, чтобы не допустить убытка. Экономическая теория учит, что неограниченное увеличение объема продаж приводит к перенасыщению рынка и падению интереса покупателей, а значит и прибыли.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Управленческий учет в настоящее время находится в стадии стремительного развития. Такое положение входит в противоречие с утвердившейся репутацией бухгалтерского учета как инертной системы. Некоторые новые методы управленческого учета подтверждают его сходство с такими функциями менеджмента, как маркетинг, инженерное проектирование, управление производством, управление трудовыми ресурсами, планирование и т.д.

Происхождение управленческого учета и его развитие были вызваны расцветом обрабатывающей промышленности. Позаказная и попроцессная калькуляции себестоимости продукции систем «стандарт-кост» и «директ-костинг», АВС, исчисление плановых издержек, - все эти методы повсеместно использовались в сфере производства. Управленческий учет - новое явление, возникшее после Второй мировой войны. Он представлял собой систему, основанную только на производственном учете, сущность которой заключалась в определении затрат для целей калькулирования себестоимости продукции и управления расходами на рабочую силу и материалы, а также управления накладными расходами [3].

На основе произведенных исследований можно выдвинуть следующие предложения:

1.в организации необходимо вводить управленческий учет, так как это позволит избегать ненужных расходов и минимизировать риск получения отрицательных результатов;

2. составить график документооборота, который поспособствует более рациональному использованию информации, находящейся в них;

3. определять безубыточность продаж по отдельным видам товаров и по организации в целом, благодаря чему организация сможет получать максимальную прибыль.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Глушков
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для студентов вузов,обучающихся по зкономическим спецаальностям. – 5-е изд., стер. - Москва: Омега-Л, 2006. - 576 с.
3. Кашин Е.Ф. Курс лекций по экономическому анализу: Учеб. пособие / КГАУ.- Краснодар - 2002.-251 с.
4. Кокорев Н.А., кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Калужского филиала МСХА им. К.А.Тимирязева, Вашева Л.Л., генеральный директор ООО «Файнарт-Аудит», Николаева К.А., аудитор ООО «Файнарт-Аудит». Взаимосвязь управленческого, бухгалтерского и налогового учета // Аудиторские ведомости.- 2003 г.- N 7, июль.
5. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве, утвержденные Минсельхозпродом РФ от 04 июля 1996г.
6. Методические рекомендации по управлению затратами и калькулированию продукции, работ, услуг в агропромышленном комплексе под общ. ред. М.В. Пашкова, Краснодар-2003 г.
7. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкции по его применению, утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000г. № 94н.
8. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.96 № 129-ФЗ
9. Палий В.Ф., доктор экономических наук, профессор, ЗАО «Союзаудит», Палий В.В. кандидат экономических наук, доцент, ЗАО «Союзаудит». Управленческий учет - новое прочтение внутрихозяйственного расчета. Консультационно-правовая система Гарант
10. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве, т.2.,ч.2. Бухгалтерский управленческий учет Учебник.- 4-е издание, перераб. и дополн.- М.: Финансы и статистика- 2002 . – 400 с.
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94
12. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 27.07.98 № 34н
13. Попов Н.А. «Экономика сельскохозяйственного производства». Ассоциация авторов и издателей «Тандем» М: 1999г. С.150
14. Раметов А.Х. «Локализация затрат по видам произведенной продукции». // Аграрная наука №1- 2001г. С. 4-5
15. Савицкая А.Г. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК : Учеб.- М.: Экоперспектива – 1998.- 494 с.
16. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1999.