**ВВЕДЕНИЕ**

Для принятия оптимальных управленческих и финансовых решений необходимо знать свои затраты в первую очередь разбираться в информации о производственных расходах. Расходы организации определяют себестоимость продукции. Себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности предприятий. Исчисление этого показателя необходимо для: оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; определения рентабельности производства и отдельных видов продукции; осуществления внутрипроизводственного хозрасчета; выявления резервов снижения себестоимости продукции; исчисления национального дохода в масштабах страны и многое другое.

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета. Если раньше учету издержек особое внимание уделяли лишь на крупных предприятиях, то сейчас в условиях рыночной экономики, вследствие усиления конкуренции, усложнения производственных процессов это направление учета становится все более актуальным для малых и средних предприятий и организаций. Все большее значение для предприятия приобретает решение таких задач как: информационное обеспечение процесса принятия решений; обеспечение базы для ценообразования; контроль экономической эффективности деятельности предприятия; получение данных о результатах деятельности; расчет стоимостной оценки для статей баланса и другие. Именно поэтому данная тема так актуальна в настоящее время.

Целью курсовой работы является совершенствование учета затрат и исчисления себестоимости продукции животноводства.

Исходя из цели, можно выделить основные задачи курсовой работы:

1. изучить теоретические основы учета затрат

1. Изучить понятие «себестоимость продукции» и методы ее калькулирования;
2. Охарактеризовать организационно-правовую форму СОАО «Угра»;
3. Рассмотреть основные экономические показатели деятельности данной организации;
4. Изучить действующий учет затрат на производство продукции животноводства в СОАО «Угра» и методы калькулирования себестоимости продукции;
5. Проанализировать принятие управленческих решений по вопросу выгодного производства того или иного вида продукции;

7. Разработать мероприятия по совершенствованию учета затрат в СОАО «Угра».

Объектом исследования данной курсовой работы стало сельскохозяйственное предприятие СОАО «Угра»».

Предмет исследования - действующий в СОАО «Угра» порядок учета затрат и исчисление себестоимости продукции животноводства.

В процессе изучения и обработки материалов применяются следующие методы экономических исследований: экономический, монографический, экономико-математический, расчетно-конструктивный.

Для написания данной курсовой работы были использованы такие источники как: различные нормативные документы, касающиеся управленческого бухгалтерского учета, большое количество учебной литературы, использовалась годовая финансовая отчетность СОАО «Угра» за три последних года, был тщательно изучен и проработан устав данной организации, учетная политика.

Курсовая работа изложена на 56 страницах машинописного текста и состоит из содержания, введения, трёх глав, заключения и списка использованной литературы.

**ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И ИСЧСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

**1.1. Затраты в системе управления себестоимостью продукции: понятие, роль, классификация**

Процесс производства - это процесс соединения живого труда со средствами производства. Он требует непрерывных затрат живого труда и средств производства. Следовательно, требуются постоянные издержки производства. [13, с. 19]

Следует различать такие понятия как издержки, расходы и затраты.

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

Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы». Однако более внимательное изучение этих категорий свидетельствует об их серьезном различии. [9, с. 44-45]

В ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 9/99 «Доходы организации» вступивших в силу с 1 января 2000 г., впервые определены для целей бухгалтерского учета понятия «доходы» и «расходы». При этом под расходами понимается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)». Расходы включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ услуг), на оплату труда управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.). [6],[7]

Предметом управленческого учета среди прочего являются текущие издержки организации. Говоря языком финансового учета это расходы по обычным видам деятельности.

Понятие «издержки» из числа рассмотренных является наиболее обобщающим показателем. Издержки — денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью. Тогда затраты можно определить как издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг. Возникновение издержек, относимых к затратам, сопровождается уменьшением экономических ресурсов организации или увеличением кредиторской задолженности. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации. [9,с. 45-46]

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

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

В одном учебнике выделяются такие признаки: классификация затрат для:

определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли;

классификация затрат для принятия управленческих решений и планирования;

классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности. [9]

Для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли дается следующая классификация затрат:

Входящие и истекшие затраты (затраты и расходы). Входящие затраты — это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших.

Входящие затраты являются синонимом термина «затраты», а истекшие — тождественны понятию «расходы».

Прямые и косвенные расходы, К прямым расходам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия. Остановлюсь подробнее на сущности прямых и косвенных затрат.

Прямы затраты подразделяются на материальные затраты и расходы на заработную плату.

Косвенные расходы подразделяются на две группы:

• общепроизводственные (производственные) расходы — это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;

• общехозяйственные (непроизводственные) расходы осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на балансовом счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Основные и накладные расходы.

Производственные и внепроизводстветые (периодические затраты, или затраты периода).

Одноэлементные и комплексные затраты. Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким примером являются цеховые (общепроизводственные) расходы, в которые входят практически все элементы [9,с. 48-52]

Классификация затрат для принятия решений и планирования:

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи в управленческом учете при выполнении расчетов, связанных с принят решения, выделяют следующие виды затрат:

* переменные, постоянные, условно-постоянные в зависимости от реагирования на изменение объемов производства (продаж);
* ожидаемые затраты, учитываемые и не учитываемые в расчетах при принятии решений;
* безвозвратные затраты (затраты истекшего периода);
* вмененные затраты (или упущенная выгода предприятия);
* планируемые и не планируемые затраты. [16]

Кроме того, в управленческом учете различают предельные и приростные затраты и доходы.

Еще для принятия управленческий решений применяют такие понятия как вмененные (воображаемые) затраты и безвозвратные затраты.

Безвозвратные затраты. Это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать. Другими словами, эти произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений.

Однако не всегда не принимаемые в расчет при оценках затраты являются безвозвратными.

Вмененные (воображаемые) затраты. Данная категория присутствует лишь в управленческом учете. Бухгалтер финансового учета не может позволить себе «вообразить» какие-либо затраты, так как он строго следует принципу их документальной обоснованности.

В управленческом учете для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называются вмененными. По существу это упущенная выгода предприятия. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

Выделяют в управленческом учете и приростные и предельные затраты; планируемые и непланируемые затраты.

Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности: В целях контроля и регулирования уровня затрат применяется их следующая классификация: регулируемые и нерегулируемые; эффективные и неэффективные; в пределах норм (сметы) и отклонений от норм; контролируемые и неконтролируемые. [9]

В другом учебнике затраты классифицируют по таким группам: затраты в

сфере производства; затраты в сфере обращения; затраты в сфере капитальных вложений; затраты в сфере культурно-бытового обслуживания, затраты в сфере управления.

Затраты в сфере производства - это затраты на производственной стадии кругооборота, которые включают затраты труда и средств производства, направленные на производство продукции непосредственно. Затраты труда на производственной стадии кругооборота включают как затраты труда работников, выполняющих конкретные работы, так и лиц, осуществляющих функции руководства и контроля за производственным процессом. К затратам средств производства относят затраты средств труда и предметов труда. Это сырье, основные и вспомогательные материалы, расходы на ремонт и т.д.

Затраты в сфере обращения включают денежно-материальные и трудовые затраты, связанные с обеспечением сбытовых и снабженческих операций предприятия, т.е. это затраты на осуществление стадий Д-Т и Т-Д кругооборота.

Затраты в сфере капитальных вложений - это затраты по восстановлению и расширению основных средств предприятия.

Затраты в сфере культурно-бытового обслуживания - это особая сфера затрат предприятий. Хотя сфера культурно-бытового обслуживания находится за пределами функционирования средств отдельных предприятий, тем не менее некоторые затраты этого рода могут в той или иной мере производиться на предприятиях - это содержание клубов, библиотек и т.п.

Затраты в сфере управления включают трудовые и денежно-материальные затраты, связанные с осуществлением общего управления хозяйственной деятельностью предприятия. Это затраты труда лиц административно-управленческого персонала, канцелярские, почтовые, телеграфные расходы, содержание зданий и инвентаря конторы. [13]

В основном нормативном документе, регулирующем управленческий учет, т.е. в «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных предприятиях» выделяют такие группы затрат.

В зависимости от объекта управления: затраты в местах их возникновения; затраты в центрах затрат; затраты в центрах ответственности. В зависимости от деятельности организации:

зависимые затраты;

независимые затраты.

В финансовом учете затраты классифицируют по экономическим элементам: материальные затраты, затраты на заработную плату, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие затраты. [8]

Также существует классификация по калькуляционным статьям:

- сырье и материалы (за вычетом стоимости возвратных отходов), покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций (также за вычетом возвратных отходов);

- топливо и энергия на технологические цели;

- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых выпуском продукции (выполнением работ и услуг);

отчисления во внебюджетные фонды;

* расходы на подготовку и освоение производства;
* расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
* потери от брака;
* общепроизводственные расходы;

- общехозяйственные расходы; прочие производственные расходы:

- коммерческие расходы.

Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, так как учитывают характер и структуру производства, создавая достаточную базу для анализа. [14]

Таким образом, можно сделать вывод о том, что главное назначение учета затрат на производство — контроль за производственной деятельностью и управление затратами на ее осуществление. Используют разные варианты классификации издержек в зависимости от целевой установки и направлений учета затрат. Под направлением учета затрат понимается область деятельности, где необходим обособленный целенаправленный учет затрат на производство. От правильной классификации затрат в учете зависит принятие тех или иных управленческих решений, правильное исчисление себестоимости продукции, а значит и конечные результаты деятельности того или иного предприятия.

**1.2. Себестоимость продукции и методы ее калькулирования**

Себестоимость - это показатель, характеризующий качественную сторону всей производственной и хозяйственной деятельности предприятия. [11]

Себестоимость - это обособившаяся часть стоимости, выраженная в денежной форме и воплощающая все затраты на производство и реализацию продукции. В специальной литературе себестоимость продукции авторами определяется как «выраженные в денежной форме текущие затраты живого и овеществленного труда на изготовление (производство) и реализацию продукции (работ, услуг)». [12]

Более классическое определение себестоимости, которое дается в законодательных актах, звучит следующим образом: себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. [8]

Иными словами, себестоимость продукции (работ, услуг) показывает, во что обходится каждой организации производство и реализация продукции (работ, услуг), насколько разнообразны производимые при этом затраты.

Однако исчисление себестоимости может варьироваться под воздействием следующих факторов:

а) в зависимости от степени готовности продукции и ее реализации различают себестоимость валовой, товарной, отгруженной и реализованной продукции;

б) в зависимости от количества продукции - себестоимость единицы продукции, всего объема выпущенной продукции;

в) в зависимости от полноты включения текущих расходов в себестоимость объекта калькулирования - полную фактическую себестоимость и сокращенную (усеченную) себестоимость;

г) в зависимости от оперативности формирования себестоимости - фактическую, нормативную или плановую. [17]

Таким образом, видно, что в теории и практике учета существует не одно понятие себестоимости, и необходимо каждый раз уточнять, о каком именно из показателей идет речь.

Понятие себестоимости фигурирует во многих нормативных актах Российской Федерации. При этом следует различать, по меньшей мере, два аспекта данного термина — экономический и налоговый.

Себестоимость продукции представляет собой объективный показатель, который не зависит от содержания тех или иных нормативных актов и сущность которого определяется рядом экономических принципов:

1. Связь с осуществляемой организацией предпринимательской деятельностью. В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются издержки, связанные с процессом производства и реализации. Издержки, не связанные с предпринимательской деятельностью, относятся к категории непроизводственных расходов.

2. Разделение текущих и капитальных затрат.

В бухгалтерском учете должен вестись раздельный учет текущих затрат организации и ее капитальных вложений. К текущим относятся расходы производственных ресурсов, потребляемые, как правило, в одном хозяйственном цикле. К капитальным относятся инвестиции во внеоборотные активы, используемые в нескольких циклах производства, стоимость которых включается в текущие издержки производства или обращения посредством начисления амортизации.

3. Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности - принцип начисления.

Факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду (отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

1. Допущение имущественной обособленности организации. [14]

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

Под калькулированием себестоимости следует понимать не только исчисление фактической себестоимости единицы произведенной продукции, но и другие работы по исчислению себестоимости:

продукции, работ, услуг вспомогательных производств, потребленных основным производством;

промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений основного производства, используемых на последующих стадиях производства; продукции подразделений предприятия для выявления результатов их деятельности;

всего товарного выпуска предприятия;

выпуска и соответственно единицы вида готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства (выполненных работ или оказанных услуг и т.д.), реализуемых на сторону;

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции обычно понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за этим процессом. [16]

Самыми распространенными методами калькулирования себестоимости продукции являются три метода: позаказный, нормативный, попроцессный. Помимо этого в настоящее время появилось большое количество других методов. Широкое распространение на предприятии нашли метод «стандарт кост» и «директ-костинг».

Рассмотрим подробнее каждый из методов.

При позаказной калькуляции объектом калькулирования является отдельный заказ, отдельная работа, которая выполняется в соответствии с особыми требованиями заказчика, и срок исполнения каждого заказа относительно небольшой. Работа обычно проводится на заводе или в мастерской, где заказ проходит через ряд операций в качестве непрерывно определяемой единицы. Этот метод применяется там, где каждая единица затрат отличается от любой другой единицы затрат. Затраты аккумулируются на индивидуальной основе для каждого заказа, выполняемого на заводе. Основным учетным документом для этой информации является «карточка/лист учета затрат и выполнение заказа», которая заполняется в индивидуальном порядке для всех заказов и регулярно корректируется в соответствии с любыми затратами, возникающими в связи с конкретным заказом.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Возникает проблема с распределением косвенных расходов. Чаще всего эта проблема решается на практике с помощью бюджетной ставки распределения косвенных расходов.

Расчет бюджетной ставки выполняется в бухгалтерии накануне наступающего отчетного периода в три этапа:

1. Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода. Данная оценка во многом зависит от опыта, знаний и интуиции бухгалтера-аналитика.

1. Выбирается база распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами, и прогнозируется ее величина.
2. Рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя. [9]

Попроцессный (попередельный) метод используется для установления средней себестоимости партии одинаковых единиц затрат за период времени.

Этот метод применяется в тех случаях, когда практически невозможно установить расходы, связанные с отдельными единицами затрат (как это происходит при использовании метода позаказной калькуляции), из-за непрерывного характера процесса производства. Примером единицы продукции, подходящей под определение калькуляции по процессам, является тонна нефти на нефтеперерабатывающем заводе.

В тех случаях, когда используется метод калькуляции затрат производства по процессам, все производимые единицы продукции предназначены для создания запасов. [9]

Если запасов готовой продукции у предприятия нет, то используется метод простого калькулирования. Когда суммируются все затраты предприятия (или расходы центров затрат, входящих в состав предприятия) за определенный период времени и делятся эти расходы на общее количество изделий, произведенных за этот период, для получения среднего показателя затрат производства в расчете на единицу продукции.

Если производственный процесс состоит из нескольких стадий, на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются методом простого многоступенчатого калькулирования. В этом случае необходимо организовать учет издержек и количества изготовленных полуфабрикатов по каждому переделу.

Задачей нормативного метода учета затрат на производство являются своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. В основе своей он содержит технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции, работ, услуг. Расчеты фактической себестоимости осуществляются по следующей формуле:

Фс = Нс±Он± Ин,

где Фс — фактическая себестоимость;

Не — нормативная себестоимость;

Он — отклонения от норм (экономия или перерасход);

Ин — изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонениям от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью продукции и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости соответствующей доли отклонений по каждой статье. Нормативный метод имеет ряд существенных недостатков: серьезной доработки требуют применяемые нормативные базы, часто неправильно рассчитывают отклонения от норм и многое другое. [18]

Продолжением нормативного метода учета является система «стандарт-кост». Это новый метод для российского учета. Смысл этой системы состоит в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не сущее, а должное, обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, - учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. В ее основе лежит твердое четкое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции. Причем установленные нормы нельзя перевыполнять. Выполнение их даже на 8% означает успешную работу, а превышение нормы означает, что она была неправильно рассчитана. При применении системы «стандарт-кост», как и обычных систем учета фактических затрат, обеспечивается полный учет затрат и калькулирование полной себестоимости.

Система «директ-костинг» основана на учете и калькулировании неполной, ограниченной себестоимости, В данном случае себестоимость включает затраты прямые или переменные, то есть зависящие от изменения объема производства. Несмотря на различную полноту включения в себестоимость разных видов расходов, общим в данном случае является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической природе составляют часть текущих издержек, не включаются в себестоимость, а возмещаются единой суммой из выручки. В этом основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости. Разница между выручкой от продажи и неполной себестоимостью, исчисленной по системе «директ-костинг», образует маржинальный доход. Это позволяет постоянно видеть изделия с большей рентабельностью, чтобы в перспективе переходить на их выпуск, так как при данной системе разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается, а четко вскрывается в результате отнесения условно-постоянных косвенных расходов на прибыль, минуя себестоимость.

Данная система позволяет проводить эффективную политику цен, постоянно маневрируя ими. Помимо этого, благодаря этой системе меняются подходы не только к себестоимости, но и к финансовым результатам, поскольку помимо традиционного показателя финансовых результатов прибыли добавляется не менее важный показатель маржинального дохода. [9]

Таким образом, в заключение данного пункта можно сделать вывод о том, что в последние годы вследствие усиления конкуренции, усложнения производственных процессов, необходимости приспосабливаться к постоянно меняющимся реалиям рынка все более актуальным для предприятий становится получение информации для эффективного управления ими. Так как финансовый учет практически не затрагивает внутрипроизводственные процессы, возрастает потребность в управленческой информации, основу которой составляют данные, получаемые в процессе учета, оценки и контроля затрат и выручки, связанных с процессом производства и реализации продукции. В этой связи большое значение приобретает выбор того или иного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Каждое предприятие в зависимости от специфики ее деятельности выбирает свой метод калькулирования себестоимости продукции. Правильно исчисленная себестоимость продукции является основой для правильного принятия управленческого решения.

**1.3. Нормативно-правовое регулирование учёта затрат и калькулирования себестоимости**

При рассмотрении экономического аспекта себестоимости и учёта затрат следует руководствоваться содержанием актов, входящих в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета. Учитывая комплексный характер данных понятий, они явно или косвенно присутствуют почти во всех документах. Поэтому экономический смысл себестоимости и затрат продукта следует искать в нормативных документах на всех четырех уровнях сложившейся в России системы законодательства по бухгалтерскому учету. На первом уровне это:

* Гражданский кодекс РФ, части первая и вторая;
* Налоговый кодекс РФ, части первая и вторая, включая 25 Главу второй части НК;
* Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
* Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации;

Документы данного уровня призваны обеспечить единообразное ведение учёта хозяйственных операций организации, своевременное составление и представление заинтересованным пользователям сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций, их обязательствах, доходах и расходах.

На втором уровне находится Система национальных бухгалтерских стандартов — Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ). На данный момент принято 20 положений, которые регулируют принципы учета отдельных объектов (основных средств, материально-производственных запасов, имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте, договоров на капитальное строительство и др.), а также общие принципы учета и отчетности (составления учетной политики организации, нормирования расходов и доходов, условных фактов хозяйственной деятельности и т. д.) Для учёта затрат применяют такие положения как: Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99г. №33 н, Положение по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99г. № 43н.

Третий уровень — различного рода методические указания, рекомендации в основном Министерства финансов РФ, учитывающие, в том числе, и отраслевую специфику различных организаций. В сельском хозяйстве главным документом является Приказ Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. N 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях».

Одним из важнейших документов третьего уровня является План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению (утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000г № 94н.) Согласно инструкции по применению План счетов представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. Для обобщения информации об учёте затрат организации предназначены счета раздела III «Затраты на производство»: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».[4] Следующим документом этой группы, оказывающим непосредственное влияние на формирование финансовых результатов, является Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (утверждено постановлением Правительства РФ № 552 от 5.08.1992 в редакции от 12.07.99г. № 794). В пункте 1 приводится список затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Четвертый уровень составляют юридические документы предприятия, формирующие учетную политику предприятия. Учетная политика представляет собой совокупность способов ведения учета, принятых на предприятии. Предприятию предоставляется выбор формы бухгалтерского учета, внутренней отчетности, способа начисления амортизации, установления метода оценки потребленных производственных запасов, оценки товара, метода определения выручки от реализации. Совокупность всех этих элементов может в значительной степени влиять на формирование финансового результата и его размер.

**ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА И УЧЕТ ЗАТРАТ И ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА В СОАО «УГРА»**

**2.1. Организационно-экономическая характеристика СОАО «Угра».**

Сельскохозяйственное открытое акционерное общество «Угра» зарегистрировано 14 ноября 1996 года постановлением N 7 Администрации Дзержинского района Калужской области.

Юридический адрес общества: 249867, Калужская область, Дзержинский район, деревня Плюсково.

СОАО «Угра» образовано на основании договора о слиянии, утвержденного на общих собраниях акционеров ЗАО «Угра», СТОО «Маковский» и СТОО «Остроженское».

Общество представляет собой коммерческую организацию, главной целью которой является производство, переработка и реализация продукции сельского хозяйства в целях удовлетворения общественных потребностей и получения прибыли.

Уставный капитал СОАО «Угра» составил 25000 тыс. руб., разделенный на 250 тыс. обыкновенных именных акций номинальной стоимостью 100 рублей.

Имущество общества образовано из внесенных в Уставный фонд в качестве оплаты акций:

земельных паев – 6438,2 га, что составляет 6948,6 тыс. руб.;

имущественных паев на сумму 13089,9 тыс. руб.;

денежных взносов в сумме 4961,5 тыс. руб.;

неделимых фондов на сумму 33052,8 тыс. руб.

Органами управления СОАО «Угра» являются: общее собрание акционеров, совет директоров, генеральный директор.

Контролирующим органом общества является ревизионная комиссия.

Высшим органом управления СОАО «Угра» является общее собрание акционеров, в компетенцию которого входит: внесение изменений и дополнений в устав общества; принятие решений о реорганизации общества; определение количественного состава Совета директоров, избрание его членов и прекращение их полномочий; определение предельного размера объявленных акций; уменьшение уставного капитала общества и другие решения, в соответствии с Федеральным Законом «Об акционерных обществах».

Совет директоров СОАО «Угра» осуществляет общее руководство деятельностью общества: определение приоритетных направлений деятельности; созыв годового и внеочередных собраний акционеров; избрание и освобождение от занимаемой должности генерального директора; увеличение уставного капитала путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций; размеры дивидендов по акциям и порядок выплаты; использование резервных и иных фондов общества; утверждение внутренних документов общества; создание филиалов и открытие представительств и др.

Генеральный директор избирается Советом директоров и выполняет функции исполнительного органа общества и решает все вопросы деятельности общества, кроме отнесенных к компетенции Совета директоров.

Ревизионная комиссия является контрольным органом СОАО «Угра», которая состоит из трех человек и избирается общим собранием акционеров сроком на один год. Ревизионная комиссия вправе требовать от должностных лиц общества предоставления бухгалтерских и иных документов, а также личных объяснений.

Ревизионная комиссия или аудитор осуществляет проверку финансово-хозяйственной деятельности общества в соответствии с правовыми актами Российской Федерации. По итогам проверки составляется заключение, в котором содержится подтверждение достоверности данных, содержащихся в отчете и других финансовых документах; информация о фактах нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и законодательства РФ.

Таблица 2.1.

##### Размер сельскохозяйственного производства СОАО «Угра»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | 2005 г. в % к | |
| 2003 | 2004 | 2005 | 2003г. | 2004г. |
| Стоимость валовой продукции сельского хозяйства (в сопоставимых ценах 1994г.), тыс. руб. | 23341 | 26022 | 26574 | 113,9 | 102,1 |
| Произведено, ц.: |  |  |  |  |  |
| * молоко | 12653 | 11234 | 8236 | 65,1 | 73,3 |
| * мясо (в живой массе) | 3034 | 2980 | 2788 | 91,9 | 93,6 |
| * зерно | 1156 | 727 | - | - | - |
| * сено | 6610 | 9146 | 8334 | 126,1 | 91,1 |
| * силос | 35394 | 34938 | 27160 | 76,7 | 77,7 |
| * сенаж | 4332 | - | 8345 | 192,6 | - |
| Среднегодовая стоимость основных средств основной деятельности, тыс. руб. | 91441 | 87586 | 80179 | 87,7 | 91,5 |
| Среднегодовая численность работников в с.-х. производстве, чел. | 228 | 200 | 162 | 71,1 | 81,0 |
| Площадь с.-х. угодий – всего, га | 12636 | 12636 | 12636 | 100,1 | 100,1 |
| в том числе пашня | 10059 | 10059 | 10072 | 100,1 | 100,1 |
| Среднее поголовье животных, голов: | 3386 | 3281 | 1517 | 44,8 | 46,2 |
| крупный рогатый скот – всего | 1156 | 1065 | 775 | 67,04 | 72,8 |
| в том числе коровы | 510 | 455 | 289 | 56,7 | 63,5 |
| свиней - всего | 2230 | 2216 | 743 | 33,3 | 33,5 |

СОАО «Угра» произведено валовой сельскохозяйственной продукции в 2005 году на сумму 26574 тыс. руб., что на 13,9% выше уровня 2003г. и на 2,1% уровня 2004г. Это произошло за счет роста цен на сельхозпродукцию, так как производство продукции в натуральных показателях сокращается в динамике по годам. Так по основным видам продукции производство молока в 2005 году по сравнению с уровнем 2003г. снизилось на 34,9%, а к уровню 2004 года на 26,7%.

Наблюдается сокращение основных средств основной деятельности в 2005 году по сравнению с 2003 годом на 12,3%, к уровню 2004 года на 8,5%.

За исследуемый период численность работников сельскохозяйственного производства сократилась с 228 до 162 человек.

Происходит значительное сокращение численности поголовья скота, так в 2005 году по сравнению с 2003 годом поголовье сократилось на 55,2%, а в сравнении с 2004 годом на 53,8%.

Таблица 2.2.

# Размер и структура товарной сельскохозяйственной продукции СОАО «Угра» (в ценах фактической реализации)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Отрасли и виды продукции | Размер денежной выручки, тыс. руб. | | | Структура денежной выручки, в % к итогу | | |
| 2003г | 2004 г | 2005 г | 2003г | 2004 г | 2005 г |
| Растениеводство – всего | 526 | 51 | 7 | 4,0 | 0,4 | 0,07 |
| Животноводство – всего | 12373 | 11944 | 10257 | 95,8 | 99,6 | 99,9 |
| в том числе: |  |  |  |  |  |  |
| молоко | 5030 | 4728 | 3848 | 39,0 | 39,4 | 37,5 |
| мясо | 1121 | 2967 | 2785 | 8,7 | 24,7 | 27,1 |
| продукция собственного производства в переработанном виде | 6222 | 4249 | 3624 | 48,2 | 35,4 | 35,3 |
| В целом по сельскохозяйственному предприятию | 12911 | 11995 | 10264 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |

В структуре товарной сельскохозяйственной продукции СОАО «Угра» основную массу занимает продукция животноводства, в 2005 году удельный вес ее составил 99,9%, в том числе производство молока составляет 37,5%, мяса 27,1% и продукция собственного производства - 35,3%. На предприятии организована переработка мяса. Плюсковский мясокомбинат, являющийся структурным подразделением СОАО «Угра», занимается переработкой мяса и производством колбасных изделий, деликатесной и прочей продукции.

Можно отметить, что выручка предприятия от производства молока имеет тенденцию к сокращению, что связано со значительным сокращением поголовья коров.

Выручка от продажи мяса возросла в основном за счет удорожания цен на продукцию.

Выручка от продаж продукции собственного производства сократилась в 2005 году по сравнению с 2003 годом на 58%. Что связано со значительным сокращение поголовья свиней.

Таблица 2.3.

# Основные экономические показатели деятельности СОАО «Угра»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2003г | 2004г. | 2005г | 2005 г. в % к | |
| 2003г | 2004г |
| 1. Уровень производства |  |  |  |  |  |
| Произведено на 100 га с.-х. угодий, тыс. руб.: |  |  |  |  |  |
| валовой продукции сельского хозяйства – всего | 185,2 | 205,7 | 181,4 | 97,9 | 88,2 |
| товарной продукции | 102,5 | 94,8 | 81,1 | 79,1 | 85,5 |
| прибыли (+) / убытка (-) от реализации продукции | -110,2 | -89,7 | -84,3 | 76,5 | 94,0 |
| 2. Производительность и оплата труда |  |  |  |  |  |
| Валовая продукция сельского хозяйства на 1 чел.-ч. прямых затрат труда, руб.: |  |  |  |  |  |
| в целом по с.-х. производству | 59,7 | 72,3 | 75,5 | 126,5 | 104,4 |
| в том числе |  |  |  |  |  |
| по растениеводству | 49,4 | 48,8 | 79,3 | 160,5 | 162,5 |
| по животноводству | 110,2 | 129,4 | 120,2 | 109,1 | 92,9 |
| Оплата 1 чел.-ч. в целом по с.-х. производству, руб. | 7,2 | 6,8 | 7,0 | 97,2 | 102,9 |
| в том числе |  |  |  |  |  |
| в растениеводстве | 4,8 | 4,2 | 6,6 | 137,5 | 157,1 |
| в животноводстве | 11,7 | 11,2 | 9,8 | 83,8 | 87,5 |
| 3.Эффективность производственных затрат и основных фондов |  |  |  |  |  |
| Произведено валовой продукции, руб.: |  |  |  |  |  |
| на 100 руб. основных средств основной деятельности | 18,5 | 21,2 | 6,7 | 36,2 | 31,6 |
| на 100 руб. производственных затрат в с.-х. отраслях | 118,2 | 126,3 | 126,2 | 106,8 | 99,9 |
| Уровень рентабельности (+) / убыточности (-), %: |  |  |  |  |  |
| прибыли (+) / убытка (-) к полной себестоимости реализованной продукции | -61,0 | -57,8 | -66,2 | -108,5 | -114,6 |
| прибыли (+) / убытка (-) к основным средствам основной деятельности | -15,0 | -11,0 | -4,1 | -27,3 | -37,3 |

**2.2. Учет затрат на производство продукции животноводства в СОАО «Угра»**

При производстве какого-либо вида продукции организация несет определенные затраты. Для учета затрат предназначены определенные счета, на которых собирается информация об этих затратах и по ним в конечном итоге выводится себестоимость продукции.

Ведущей отраслью СОАО «Угра» является отрасль животноводства, а именно молочное животноводство, производство скота на мясо и переработка продукции животноводства. В животноводстве производимые затраты неоднородны. Они включают конкретные расходы.

Рассмотрим как происходит учет затрат на производство молока, мяса КРС и свиней в СОАО «Угра».

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.

Основными документами по учету затрат труда работников животноводства является расчет начисления оплаты труда работникам животноводства, в котором указывается количество произведенной продукции, объем выполненных работ, заверенная зоотехником. Так как начисление оплаты труда животноводам производится исходя из выпущенной продукции, то для начисления оплаты привлекаются документы выхода продукции (журнал учета надоя молока, акт на оприходование приплода животных, акт на перевод животных из группы в группу; ведомость взвешивания животных и т.д.). В документе каждому работнику фермы указывается должность, профессия, категория, табельный номер, отработанное время, объем выполненной работы (полученной продукции). Исходя из установленных расценок, делается начисление оплаты труда.

По статье «средства защиты животных» документом для отнесения затрат на статью является акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений (ф.№ 262-АПК) в части использованных дезинфицирующих средств и ядохимикатов по дезинфекции и обеззараживанию помещений для содержания животных.

Для определения расхода кормов предназначена ведомость расхода кормов. Ведомость является одновременно документом материального учета (по ней производится выдача кормов со склада) и документом на списание израсходованных кормов в затраты. В документе отражаются реквизиты предприятия, получатель кормов, лимит отпуска кормов, производственные показатели по соответствующей ферме или учетной группе животных, а также дата отпуска, количество кормов и роспись в их получении.

По статье «содержание основных средств» израсходованные в животноводстве нефтепродукты списываются на основании учетных листов трактористов-машинистов и путевых листов тракторов.

Расход прочих материальных ценностей оформляют лимитно-заборными картами, накладными и другими документами. Для определения суммы начисленной амортизации используют ведомость остатков основных средств.

Первичным документом для отражения падежа животных в СОАО «Угра», является акт на выбытие животных и птицы. При выбраковке скота из основного стада в СОАО «Угра» составляется акт на выбраковку животных в произвольном виде от руки.

Для фиксирования изменений по животным на выращивании и откорме в хозяйстве ведется книга учета движения животных и птицы, ежемесячно, все выведенные итоги фиксируются в отчете о движении скота и птицы. В отчете по каждой группе скота показывают остаток на начало месяца, движение за месяц и выводят остаток на конец месяца. В отчет также включаются данные о движении скота основного стада.

Синтетический учет затрат на производство ведут на счете 20, субсчет 2 «Животноводство». Счета раздела учета затрат на производство предназначены для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности организации.

Учет затрат на счете 20 по субсчету 2 ведут по номенклатуре затрат: отплата труда с отчислениями, средства защиты животных, корма, нефтепродукты, амортизация основных средств, ремонт основных средств, потери от падежа животных, прочие затраты.

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.

Учет, осуществляемый на синтетических счетах, называется синтетическим. Он ведется только в денежном выражении.

Для оперативного руководства хозяйственной деятельностью, а также контроля за сохранностью собственности, обобщающих данных, получаемых с помощью синтетического учета, недостаточно. Например, кроме данных об общей сумме основных средств необходимо иметь сведения о конкретных видах основных средств (здания, сооружения, оборудование, машины 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. Разделение субсчета 2 «Животноводство» на аналитические счета идет по отдельным видам продукции, а также по отдельным видам животных по отраслям.

При отражении расходов на основное производство будет сделана следующая запись:

Дебет 20 «Основное производство» на сумму 923,1 тыс. руб.

Кредит 10 «Материалы» на сумму 923,1 тыс. руб.

По остальным статьям затрат будет такая же корреспонденция, т.е. по кредиту счетов 70, 69, 10, 26, 25.

Для учета общепроизводственных расходов в СОАО «Угра» в рабочем плане счетов предусмотрен активный собирательно-распределительный счет 25 «Общепроизводственные расходы». Эти расходы характеризуют затраты предприятия на организацию управления в его производственных подразделениях-цехах, службах, отделениях.

В течении года все общехозяйственные расходы собираются на дебете счета 26.

Установлен следующий порядок списания общехозяйственных расходов: Расходы, собранные в течение отчетного периода на счете бухгалтерского учета 26 "Общехозяйственные расходы" подлежат списанию в конце отчетного периода в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство" и 29 "Обслуживание производства и хозяйства".

Расходы, собранные на счетах 25 и 26 подлежат распределению между объектами калькулирования пропорционально заработной плате основного производственного персонала, начисленной амортизации и текущему ремонту основных средств.

В СОАО «Угра» нет такого понятия как «управленческий учет», все затраты учитываются по принципам финансового учета, т.е. идет разделение затрат по основным экономическим элементам. Это материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие.

Но разделения затрат по способу включения в себестоимость (прямые и косвенные), по объему производства (переменные и условно-постоянные) - нет. А это отражается на методике формирования себестоимости продукции и конечных результатах деятельности хозяйства.

**2.3. Экономический анализ затрат на производство и порядок исчисления себестоимости продукции животноводства**

Себестоимость продукции - это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. В условиях перехода к рыночной экономике себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности организации. Исчисление этого показателя необходимо для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; определения рентабельности производства и отдельных видов продукции; осуществления внутрипроизводственного хозрасчета; выявления резервов снижения себестоимости продукции; определения цен на продукцию; исчисления национального дохода в масштабах страны; расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий; обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших.

Управление себестоимостью продукции предприятий - планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения. Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью. Все они функциони­руют в тесной взаимосвязи.

Таблица 2.4.

## Себестоимость производства молока, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи затрат | Годы | | | Структура в % к итогу | | | Изменения(+-) 2005г. к | |
| 2003 | 2004 | 2005 | 2003 | 2004 | 2005 | 2003 | 2004 |
| Оплата труда с отчислениями | 1168 | 1212 | 823 | 15,2 | 10,7 | 9,0 | -345 | -389 |
| Корма | 3012 | 5238 | 3924 | 39,2 | 46,4 | 43,0 | 912 | -1314 |
| Содержание основных средств | 1707 | 2514 | 2423 | 22,2 | 22,3 | 26,6 | 716 | -91 |
| Прочие затраты | 1791 | 2324 | 1943 | 23,3 | 20,6 | 21,4 | 152 | -381 |
| ИТОГО | 7678 | 9117 | 11288 | 100 | 100 | 100 | 3610 | 2171 |
| Себестоимость 1 центнера, руб. | 546,1 | 996,3 | 904,3 | х | х | х | -358,2 | -92 |

В СОАО «Угра» применяется методика формирования себестоимости, как и в других животноводческих комплексах: по молочному животноводству себестоимость определяют следующим образом: из общей суммы затрат, учтённой на счёте исключают стоимость побочной продукции. В СОАО «Угра» такой продукцией является навоз, утилизированные туши павших животных. Оставшиеся затраты относят на валовой выпуск основной продукции - молоко и приплод. На молоко относят 90% затрат, а на приплод - 10%. Себестоимость 1 центнера молока определяют путем деления получившихся затрат на валовой выпуск полученного молока, себестоимость приплода - на количество голов приплода. Себестоимость полученного в хозяйстве мяса (1 центнера) определяют путем деления общей суммы затрат за вычетом себестоимости побочной продукции на полученный от этой группы скота прирост живой массы в центнерах. Суммы потерь при гибели животных включаются в фактическую себестоимость прироста живой массы, за исключением случаев, когда эти суммы были взысканы с виновных лиц.

Данная себестоимость в течение года исчисляется по плановым расценкам, а в конце года доводится до уровня фактической. То есть реальные результаты деятельности хозяйства получатся только в конце года.

Таким образом, по годам была исчислена следующая себестоимость молока, которая представлена в таблице 2.4.

Себестоимость 1 ц. молока в 2005 г. составила 996,3 руб., что по сравнению с 2003 г. больше на 450,2 руб. и по сравнению с 2004 г. больше на 90 руб. Соответственно себестоимость 1 литра составила 9 руб. 96 коп., средняя же цена реализации – 5 руб. 43 коп., таким образом, хозяйство в 2005 году от реализации молока получила убыток в размере 4 рублей и 53 копеек за литр. Убытки по реализации молока прослеживаются на протяжении трёх лет и неблагоприятно сказываются на результатах деятельности.

Таблица 2.5.

## Себестоимость производства мяса КРС, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи затрат | Годы | | | Структура в % к итогу | | | Изменения(+-) 2005г. к | |
| 2003 | 2004 | 2005 | 2003 | 2004 | 2005 | 2003 | 2004 |
| Оплата труда с отчислениями | 848 | 794 | 575 | 17,8 | 14,3 | 11,4 | -273 | -219 |
| Корма | 1697 | 2825 | 2163 | 35,5 | 50,9 | 42,7 | 466 | -662 |
| Содержание основных средств | 1064 | 1235 | 1017 | 22,3 | 22,3 | 20,1 | -47 | -218 |
| Прочие затраты | 1166 | 694 | 1308 | 24,4 | 12,5 | 25,8 | 142 | 614 |
| ИТОГО | 4775 | 5548 | 5063 | 100 | 100 | 100 | 288 | -485 |
| Себестоимость 1 центнера живой массы, руб. | 5377,3 | 6840,9 | 8552,4 | х | х | х | 3175,1 | 1711,5 |

Себестоимость 1 ц прироста живой массы КРС в 2005 г. составила 8552,4 руб., что по сравнению с 2003 и 2004 г. выше на 3175,1 руб. и 1711,5 руб. соответственно, при средней цене реализации 3031 рублей за центнер. В 2005 году получен убыток в размере 5521 рубля. Аналогично в 2003 и 2004 годах хозяйство получает убытки по производству мяса КРС.

Таблица 2.6.

## Себестоимость производства мяса свиней, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи затрат | Годы | | | Структура в % к итогу | | | Изменения(+-) 2005г. к | |
| 2003 | 2004 | 2005 | 2003 | 2004 | 2005 | 2003 | 2004 |
| Оплата труда с отчислениями | 574 | 312 | 421 | 9,0 | 8,2 | 10,0 | -153 | 109 |
| Корма | 4097 | 1776 | 3306 | 64,1 | 64,1 | 56,7 | -791 | 1530 |
| Содержание основных средств | 1690 | 914 | 1307 | 26,5 | 25,3 | 29,2 | -383 | 393 |
| Прочие затраты | 28 | 129 | 122 | 0,4 | 2,3 | 4,1 | 94 | -7 |
| ИТОГО | 6389 | 3131 | 5156 | 100 | 100 | 100 | -1233 | 2025 |
| Себестоимость 1 центнера живой массы, руб. | 5507 | 8508 | 10686 | х | х | х | 5179 | 2178 |

Себестоимость 1 ц. прироста живой массы свиней в 2005 году составляет 10686 рублей, что значительно превышает себестоимость в 2003 году на 5197 руб. и по сравнению с 2004 годом выше на 2179 руб. В 2005 году средняя цена реализации мяса свиней составляет 3290, следовательно, организация получает 7396 руб. убытка с каждого реализованного центнера.

Себестоимость произведенной сельскохозяйственной продукции является одним из показателей эффективности производства. Основным методом анализа является индексный анализ.

Для характеристики среднего изменения в затратах на производство сельскохозяйственной продукции животноводства могут быть исчислены два индекса:

* индекс себестоимости;
* индекс средних затрат на рубль совокупной продукции.

Индекс себестоимости продукции, как правило, определяется по формуле 1.1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ∑Z1 q1 |  |
| I себестоимости = | ------- , | (1.1.) |
|  | ∑Z0 q1 |  |

где ∑Z1 q1 - затраты на производство прироста живой массы в 2003 году, тыс. руб.;

∑Z0 q1 - условные затраты на производство продукции при себестоимости 1 центнера продукции в 2005 году и количестве произведённой продукции в центнерах в 2003 году, тыс. руб.

Индекс средних затрат на рубль совокупной продукции определяется по формуле 1.2.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | ∑Z1 q1 |  | ∑Z0 q0 |  |
| I средних затрат = | ------- | : | ------ , | (1.2.) |
|  | ∑q1 p0 |  | ∑q0 p0 |  |

где∑q1 p0 - условная стоимость произведённой продукции при количестве её в центнерах в 2003 г. и цене за центнер продукции в 2003 г., тыс. руб.;

∑Z0 q0 - затраты на производство продукции в 2005 г., тыс. руб.;

∑q0 p0 - стоимость произведённой продукции в 2005 г., тыс. руб.

Исходные данные для расчета затрат на прирост живой массы представлены в таблице 2.7.

1. Необходимо рассчитать затраты на производство продукции в 2005 году ∑Z0 q0. Аналогично определяются затраты в 2003 году ∑Z1 q1 и условные затраты на производство продукции при себестоимости 2005 года и количестве продукции 2003 года ∑Z0 q1 .

1. Определяется стоимость произведённой продукции в 2005 году- ∑q0 p0.
2. Сопоставляя фактические затраты 2003 года с условными, производится расчёт индекса себестоимости по формуле 1.2.

I себестоимости прироста КРС = 4775 / 7594 = 0,63

I себестоимости прироста свиней = 5156 / 12396 = 0,42

I себестоимости молока = 6909 / 11438 = 0,60

#### Таблица 2.7.

Расчёт индексов себестоимости и средних затрат на рубль совокупной продукции

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Продукция | Исходные данные | | | | | Расчётные данные | | | | |
| Количество произведённой продукции, ц | | Себестоимость 1 ц, руб. | | Цена 1 ц, руб. | Затраты на единицу произведённой продукции, тыс. руб. | | | Стоимость валовой продукции тыс. руб. | |
| I11 | I | I11 | 1 | II1 | II1 | 1 | условно | II1 | I |
| q0 | q1 | Z0 | Z1 | p0 | Z0 q0 | Z1 q1 | Z0 q1 | q0 p0 | q1 p0 |
| 1.Прирост живой массы крупного рогатого скота | 592 | 888 | 8552 | 5377 | 3311 | 5063 | 4775 | 7594 | 1960 | 2940 |
| 2.Прирост живой массы свиней | 293 | 1160 | 10686 | 5507 | 3290 | 3131 | 5156 | 12396 | 917,4 | 3816,4 |
| 3.Молоко | 8236 | 12653 | 904 | 546 | 543 | 7445 | 6909 | 11438 | 4472 | 6871 |

Себестоимость прироста живой массы крупного рогатого скота в 2003 году ниже, чем в 2005 на 37 %; прироста живой массы свиней на 48,5; молока на 40 %. При этом экономия в затратах составила:

По приросту КРС ∑Z1 q1 - ∑Z0 q1 = 4775 - 7594 = - 2819 тыс. руб.

По приросту свиней 5156 - 12396 = - 7240 тыс. руб.

По молоку 6909 - 7445 = - 536 тыс. руб.

1. Для расчёта индекса средних затрат сначала следует установить затраты на 1 рубль произведённой продукции в 2003 и 2005 годах группах районов. Затраты на 1 рубль совокупной продукции составляют:

* в 2005 году:

∑Z0 q0: ∑q0 p0 = 5063 / 1960 = 2,56 – КРС

3131 / 917,4 = 3,42 – свиньи

7445 / 4472 = 1,66 - молоко

* в 2003 году:

∑Z1 q1: ∑q1 p0 = 4775 / 2940 = 1,62 – КРС

5156 / 3816,4 = 1,35 – свиньи

6909 / 6871 = 1,01 – молоко

то есть в 2005 году на каждый рубль произведённой продукции мяса КРС затрачивается 2,56 рубля, мяса свиней 3,42 рублей, молока 1,66; в 2003 году – 1,62, 1,35, 1,01 руб. соответственно.

Разделив затраты на 1 рубль произведённой продукции в 2003 году на соответствующий показатель 2005 года, можно получить индекс средних затрат на 1 рубль совокупной продукции, вычисляемый по вышеуказанной формуле 1.2.

I средних затрат мяса КРС = 1,62 / 2,56 = 0,63

I средних затрат = 1,35 / 3,42 = 0,39

I средних затрат = 1,01 / 1,66 = 0,60

Полученный индекс показывает, что в среднем затраты на 1 рубль продукции КРС в 2005 году больше, чем в 2003 году на 37 %, продукции свиней на 61 %, молока на 40 %.

В отличие от ранее вычисленного индекса себестоимости (индекс постоянного состава) индекс средних затрат является индексом переменного состава. На его величину оказывает влияние не только изменение себестоимости продукции, но и изменение в структуре производимой продукции. Однако в данном случае величина индекса себестоимости и индекса средних затрат одинаковы по производству мяса КРС и молока, а индекс себестоимости мяса свиней больше индекса средних затрат на 0,02, что показывает большую затратность на производство мяса свиней, вследствие которых организация терпит значительные убытки от реализации этой продукции.

Можно заметить, что вообще организация получает достаточно большие убытки от производства продукции животноводства. Я считаю, СОАО «Угра» следует определить, какую продукцию ей следует производить дальше в большем количестве, может, следует отказаться от производства какого-нибудь продукта вообще, либо организовать новое производство, а для этого необходимо экономическое обоснование управленческого решения.

**ГЛАВА 3. АНАЛИЗ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА В СОАО «УГРА»**

**3.1 Совершенствование нормативного метода расчета себестоимости путем введения системы «стандарт-кост»**

В СОАО «Угра» исчисление себестоимости продукции идет по нормативному методу. Расчет себестоимости в течение года производится по плановым оценкам, а в конце года плановая себестоимость доводится до уровня фактической. Применение нормативного метода учета затрат и исчисления себестоимости продукции вызвано особенностями сельского хозяйства, а именно сезонность производства и несовпадением цикла производства товара с рабочим циклом.

Метод «стандарт-кост» очень похож на нормативный. В основе лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них.

Весь хозяйственный процесс должен быть строго проконтролирован еще до его реального начала. Однако никаких норм, кроме норм, уже достигнутых в прошлом, бухгалтерия выставить не может, а без норм хозяйственная деятельность лишается цели и, что еще хуже, администрация не может через учет получить информацию о состоянии производительности.

Главными постулатами системы «стандарт-кост» должны стать следующие:

- все произведенные затраты в учете должны быть соотнесены со стандартами;

- отклонения, выявленные при сравнении фактических затрат со  
стандартами, должны быть расчленены по причинам.

Система «стандарт-кост» удовлетворяет запросы предпринимателя и служит мощным инструментом для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. При этой системе информация об имеющихся отклонениях используется руководством для принятия им оперативных управленческих решений.

Для введения системы «стандарт-кост» в СОАО «Угра» необходимо установить четкие стандарты по следующим статьям затрат:

- основные материалы;

- оплата труда основных производственных рабочих;

- производственные накладные расходы (заработная плата  
вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата,  
амортизация оборудования и др.):

- коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продук­ции).

При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Как таковые стандарты очень тяжело установить, особенно в сельском хозяйстве, где полученный урожай очень зависит от погодных условий.

Цены на материалы, корма, семена и посадочный материал необходимо устанавливать исходя из средних цен, которые будут преобладать в течение периода.

Нормы расхода материалов и производственной заработной платы устанавливаются обычно в расчете на одно изделие. Для контроля за накладными расходами разрабатываются сметные ставки за определенный период, исходя из намеченного объема продукции. Большинство расходов на продажу сельскохозяйственной продукции в СОАО «Угра» возмещается покупателем, а так как расходы на продажу зависят от объема продаж, то сметы накладных расходов будут носить постоянный характер.

Главное в «стандарт-косте» - контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов затрат. При отсутствии же такого контроля применение «стандарт-коста» будет иметь условный характер и не даст надлежащего эффекта. Принципы этой системы являются универсальными, и поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Таким образом, видим, что система «стандарт-кост» несколько отличается от нормативного метода, который хозяйство использует в настоящее время.

В отличие от отечественной системы нормативного учета при системе учета «стандарт-кост» обособленный учет изменений самих норм в текущем учете не предполагается. Многие нормативы в условиях системы учета «стандарт-кост» применяются месяцами и даже годами без изменений. Только существенные изменения, такие как изменение конструкции изделия, усовершенствование технологии производства, изменение экономических условий, значительное повышение или снижение стоимости материалов, рабочей силы, вызывают необходимость пересмотра нормативов.

При применении нормативного метода учета в калькуляции участвуют показатели изменения норм.

Важным отличием является то, что при использовании системы учета «стандарт-кост» нормативные затраты списываются непосредственно на счета производства. Возникающие же в каждом отчетном периоде отклонения между фактическими и предполагаемыми затратами в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Таким образом, при нормативном методе учета затрат суммы в пределах норм и суммы отклонений от норм собираются на одних и тех же счетах.

Проиллюстрируем методику расчета и анализа отклонений. Основным видом деятельности СОАО «Угра» является производство молока. Смета доходов и расходов предприятия на предстоящий период, исходя из производства 9500 ц, представлена в таблице 3.1. По истечении планового периода в системе бухгалтерского управленческого учета подводятся итоги выполнения сметы. Вместо запланированного объема производства реально произведено 8236 ц молока. В таблице 3.2 представлены данные о фактических показателях СОАО «Угра».

Таблица 3.1. Смета доходов и расходов на плановый период

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Сумма, руб. |
| 1. Выручка (9500 ц \* 560 р) | 5 320 000 |
| 2. Корма (100000 ед. \* 35 р) | 3 500 000 |
| 3. Заработная плата (с отчислениями) | 1 000 000 |
| 4. Прочие (переменные) | 700 000 |
| Всего расходов | 5 200 000 |
| 7. Прибыль | 120 000 |

Таблица 3.2.

Отчет об исполнении сметы

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Сумма, руб. |
| 1. Выручка (8236 ц \* 543 р) | 4 472 148 |
| 2. Корма (97157 ед. \* 40 р) | 3 924 000 |
| 3. Заработная плата (с отчислениями) | 823 000 |
| 5. Прочие (переменные) | 1 943 000 |
| Всего расходов | 6 690 000 |
| 7. Прибыль | - 2 217 852 |

Сравнение данных этих таблиц позволяет сделать вывод о том, что допущены отклонения от стандартных затрат по:

1. использованию кормов;
2. начислению заработной платы основным производственным рабочим;
3. прочим расходам.

На первом этапе анализируют отклонения по материалам. Стандартная стоимость потребленных материалов зависит от двух факторов - стандартного расхода материалов на единицу продукции и стандартной цены на него.

Определим отклонение фактических затрат за счет цен на материалы. Это отклонение рассчитывается по формуле:

Откл. = (фактическая цена за единицу - стандартная цена за единицу)\* количество материала по факту.

Получим:

Корма: (40 - 35) \* 97157 = 485785 руб.

То есть отклонения фактических материальных затрат от стандартных -неблагоприятные, допущен перерасход средств.

Далее рассчитаем отклонения под влиянием фактора - удельный расход материалов. Стандартный расход кормов на 1 ц молока составил 10,52 ед. (100000 : 9500). Фактический удельный расход составил 11,80 ед. ( 97157:8236). С учетом того, что фактически произведено 8236 ц молока, стандартный расход кормов равен: 10,52 \* 8236 = 86643 ед.

Для расчета отклонения необходимо воспользоваться следующей формулой: (фактический расход материалов - стандартный расход материалов) \* стандартная цена материалов.

Отклонения по кормам: (97157 - 86643) \* 20 = 376990

Это оказало негативное влияние на получившийся результат.

Далее рассчитаем совокупное отклонение расхода кормов от стандартного с учетом обоих факторов.

Стандартные совокупные расходы кормов: 3500000:9500 = 368,42 руб./ед. С учетом фактического объема производства общая сумма стандартных затрат по кормам составила: 368,42 \* 8236 = 3034307. Фактические затраты кормов составляют 3924000, следовательно, совокупное отклонение по кормам составило: 3924000 - 3034307 = - 889693.

Порядок учетных записей получается следующим:

При покупке материалов отражаем

Дебет 10 «Материалы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на сумму по стандартным ценам: 3034307 рублей.

При списании материалов в производство делается такая запись по счетам: Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы» на туже сумму.

Отдельно отражаются отклонения. Для этого специально предназначен счет 16. Происходит такая запись: Дебет 16 «Отклонения в стоимости материалов» Кредит 10 «Материалы» на сумму общих отклонений.

Вторым этапом расчета является выявление отклонений фактической заработной платы от стандартной. Данные отклонения вычисляются аналогично отклонениям по материалам, но с учетом других факторов: отклонения по ставке заработной платы и отклонение по производительности. На третьем этапе рассчитываются отклонения от норм фактических

общепроизводственных расходов. С этой целью рассчитывается нормативная ставка распределения общепроизводственных расходов - это частное от деления сметных постоянных (переменных) накладных расходов на производство в нормо-часах. Отклонение общепроизводственных расходов формируются за счет факторов:

1. за счет отклонений в объеме производства

2. за счет отклонений фактических постоянных расходов от сметных.

Все расчеты заканчиваются анализом отклонений фактической прибыли от сметной. На это отклонение влияет два фактора:

1. Фактическая цена продаж
2. Фактический объем продаж.

Если проследить учетные записи, то списание затрат на готовую продукцию (Дебет 43 Кредит 20) и себестоимость реализованной продукции (дебет 90 Кредит 43) отражаются по нормативным издержкам. Затем списываются отклонения, которые идут не на счета затрат, как в нормативном методе калькулирования себестоимости продукции, а непосредственно на счет прибылей и убытков. Отечественная система нормативного учета сосредоточена на производстве и не ориентирована на процесс реализации, что затрудняет разработку и обоснование продажных цен на изделия.

В целях дальнейшего совершенствования системы нормативного учета издержек (как и системы учета «стандарт-кост») целесообразно их применение в сочетании с системой учета «директ-костинг», широко используемой в западных странах.

В основе организации производственного учета по системе «директ-костинг» лежит деление затрат по отношению к объему производства на постоянные и переменные. Производственная себестоимость выпущенной и реализованной продукции формируется только из переменных производственных затрат, находящихся в прямой зависимости от технологического процесса и организации производства. По способу отнесения на себестоимость продукции они в основном являются прямыми и потому легко поддаются нормированию на единицу выпускаемой продукции. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец отчетного периода, а также незавершенное производство. Постоянные расходы не связаны непосредственно с производственным процессом и потому не включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг). Эти расходы (называемые иначе периодическими, т.е. за данный отчетный период) собираются на отдельном счете и по истечении отчетного периода полностью (без распределения по видам продукции) списываются на уменьшение прибыли от реализации продукции, полученной в данном отчетном периоде.

Важным преимуществом системы «директ-костинг» является то, что она позволяет решать стратегические задачи по управлению предприятием, представляет данные: для оптимизации производственной программы по критерию максимума маржинального дохода; для решения вопросов установления и регулирования цен на продукцию, как новую, так уже и реализованную на рынке; для разработки инвестиционной и инновационной программы (сокращение или расширение производственных мощностей, модернизация оборудования, приобретение нового и т.д.); для принятия решений о целесообразности получения дополнительного заказа и др.

То есть можно сделать вывод о том, что для принятия управленческих решений не обойтись без системы директ-костинг.

3.2. Анализ безубыточности производства в СОАО «Угра»

В СОАО «Угра» не рассчитывают уровень безубыточности для анализа продаж, но делать это необходимо.

Безубыточность - такое состояние, когда бизнес не приносит ни прибыли, ни убытка. Это выручка, которая необходима для того, чтобы предприятие начало получать прибыль. Ее можно выразить и в количестве единиц продукции, которую необходимо продать, чтобы покрыть затраты, после чего каждая дополнительная единица проданной продукции будет приносить прибыль предприятию.

По существу анализ безубыточности сводится к определению точки безубыточности (критической точки, точки равновесия).

Использование в этом случае деления затрат на переменные pi постоянные позволяет установить функциональную зависимость меду прибылью, объемом производства и реализации и затратами. Наличие этой зависимости используется для выполнения нетрудоемких расчетов различных вариантов уровней прибыли в зависимости от устанавливаемых цен, структуры реализуемой продукции по видам, ее оценки на уровне переменных затрат и общей суммы постоянных расходов. Эта зависимость может быть использована для прогнозирования уровня безубыточности предприятия.

Безубыточный объем продаж является основополагающим показателем при разработке бизнес-плана, обосновании управленческих решений, оценке деятельности предприятия. Это должен уметь каждый бухгалтер, экономист и менеджер.

Как известно при анализе можно использовать три метода:

1. математический метод
2. метод маржинального дохода
3. графический метод

Для расчета необходимо знать переменные издержки на единицу продукции и постоянные издержки предприятия. В СОАО «Угра» соотношение между переменными и постоянными затратами - 80% и 20%.

Таким образом, для расчета точки безубыточности молока имеем следующие исходные данные: совокупные затраты на производство и реализацию 7080 ц молока составили - 6645 тыс. руб. Из них постоянные затраты составляют 1329 тыс. руб., переменные затраты составляют 5316 тыс. руб. Цена реализации молока - 5 рублей 43 копейки. Выручка от реализации 7080 центнеров молока составила 3848 тыс. руб.

Итак, для начала определим точку безубыточности, то есть точку, в которой затраты на производство и реализацию продукции будут равны выручке. Для этого будем использовать следующую формулу:

Вк = С / (1 – ПЗ / В), где

Вк – выручка от реализации в точке безубыточности;

С – постоянные затраты;

ПЗ – перемене затраты;

В – выручка от реализации.

Вк = 1 329 000/(1 – 5316000/3848000) = - 3 322 500

Таким образом, чтобы производство и реализация были безубыточными СОАО «Угра» необходимо было увеличить реализацию продукции на сумму 3 322 500 руб.

Далее определим количество единиц продукции, которую надо реализовать для получения прибыли. Для этого воспользуемся следующей формулой:

Qк = С / (P – U), где

Qk – количество реализуемой продукции в точке безубыточности;

С – общая сумма постоянных затрат;

Р – цена единицы реализуемой продукции;

U – удельные переменные затраты на единицу продукции.

Qk = 1 32 9000 / (543 – 751) = - 6389

Далее рассмотрим последовательность прогнозирования критического объема реализации молока.

В отчетном периоде СОАО «Угра» реализовала данную продукцию на сумму 3 848 000 руб. На производство и реализацию молока было затрачено 6 645 000 руб. Из них переменные расходы (ИЗn) составили 5 316 000 руб., а постоянные расходы (НЗn) – 1 329 000 руб. Соответственно в организации образовался убыток от реализации молока, который составил 3 848 000 – 6 645 000 = - 2 797 000 руб.

В отчетном периоде было реализовано 7080 центнеров или 708 000 литров данной продукции по цене 5 руб. за 1 л. Следователь, удельные переменные затраты, приходящиеся на 1 л., составили в 2005 году 5 316 000 / 708 000 = 7,5 руб.

Рассчитаем объем выручки отчетного периода в точке безубыточности (ВКn):

ВКn = НЗn / (1 – (ИЗn / Вn)) = 1 329 000 / (1 – (5 316 000 / 3 848 000)) = 3 322 500 руб.

Это означает, что при увеличении реализации молока на сумму 3 322 500 руб. при сложившемся уровне затрат, рентабельность предприятия равна нулю. Но фактически СОАО «Угра» в отчетном периоде реализовала данной продукции на сумму 3 484 000 руб. и получила соответствующий убыток.

Далее, если цена молока за 1 л. составляет 5 руб., то критический объем реализации в отчетном периоде равен 3 322 500 / 5 = 664 500 л.

Расчет влияния факторов на критический объем реализации в будущем периоде (n+1):

1. Влияние изменения постоянных затрат

Предположим, что мы планируем сократить постоянные расходы в прогнозном периоде на 5%, тогда их сумма составит 1 329 000 \* 0,95 = 1 262 550 руб. При этом объем реализации должен измениться:

Δq (НЗ) = (НЗn+1 – НЗn) / (Pn – Un)

Δq (НЗ) = (1 262 550 – 1 329 000) / (5 – 7,5) = - 66 450 / -1,5 = 2 656 л.

Таким образом, при уменьшении постоянных затрат (при прочих неизменных условиях) на 5%, организация должна реализовать в прогнозном периоде на 2 656 л. молока больше, чем в отчетном периоде, чтобы быть безубыточной.

2. Влияние изменения переменных затрат

В прогнозном периоде мы планируем, увеличение удельных переменных расходов на 10%. Следовательно, их сумма составит 7,5 \* 1,1 = 8,25 руб. Рассчитаем изменение объема реализации:

Δq (ИЗ) = НЗn \* ((1 / (Pn – Un+1)) – (1 / (Pn – Un)))

Δq (ИЗ) = 1 329 000 \* ((1 / (5 – 7,5 \*1, 1) – (1 / (5 – 7,5))) = 1 329 000 \* (- 0, 3 – (-0, 4)) = 1 329 000 \* 0,1 = 132 900 л.

Следовательно, при увеличении удельных переменных затрат на 10% (при прочих неизменных условиях) СОАО «Угра», чтобы быть без убытка, должно реализовать на 1 329 ц. молока больше, чем в отчетном периоде.

3. Влияние изменения цены реализации

Пусть в прогнозном периоде планируется повышение цены реализации молока на 17%. Значит, она составит 5 \* 1,17 = 5,85 руб. Рассчитаем изменение объема реализации при этом условии:

Δq (Ц) = НЗn \* ((1 / (Pn+1 – Un)) – (1 / (Pn – Un)))

Δq (Ц) = 1 329 000 \* ((1 / (5 \* 1,17 – 7,5)) – (1 / (5 – 7,5))) = 1 329 000 \* (- 0,6 – (- 0,4)) = 1 329 000 \* (- 0,2) = - 265 800 л.

Следовательно, при условии повышения цены на молоко на 17% (при прочих неизменных условиях) организации, чтобы быть без убытка, необходимо реализовать на 2 658 ц. меньше, чем в отчетном периоде.

4. Расчет прогнозной выручки от реализации в точке безубыточности

Итак, совокупное влияние факторов на изменение критического объема реализации в прогнозном периоде при изменении всех факторов одновременно составит:

Δq (все факторы) = ±Δq (НЗ) ± Δq (ИЗ) ± Δq (Ц)

Δq (все факторы) = 2 562 + 132 900 – 265800 = - 130 338 л.,

а объем реализации молока в точке безубыточности должен быть более:

qn+1 = qn ± Δq (все факторы)

qn+1 = 664 500 – 130 338 = 534 162 л.

Поскольку цена реализации 1 л молока в прогнозном периоде составит 5,85 руб., то для того чтобы быть безубыточной СОАО «Угра» необходимо реализовать данной продукции на сумму, не меньше 5,85 \* 534 162 = 3 124 847,7 руб.

Далее мы можем определить увеличение (уменьшение) прибыли от реализации при увеличении (уменьшении) объемов реализации. В нашем случае прибыль от реализации в отчетном периоде составила – 2 797 000 руб., т.е. образован убыток. Предположим мы планируем ее увеличение на 6%, тогда:

Δq = (Пn+1 – Пn) / (Pn – Un)

Δq = (- 2 797 000 \* 1,06 – (- 2 797 000)) / (5 – 7,5) = - 167 820 / (- 2,5) = 67 128 л.

объем реализации должен увеличиться на 67 128 л, а если при этом изменяется цена и переменные затраты, то:

Δq = (- 2 797 000 \* 1,06 – (- 2 797 000)) / (5,85 – 8,25) = - 167820 / (- 2,4) = 69 925 л.

объем реализации должен возрасти на 69 925 л.

Таким образом, выполненный прогноз точки безубыточности показывает, что намеченные изменения постоянных и переменных затрат позволяют организации достигнуть прибыльности, а вот изменение цены – получать такой же убыток. А если изменить прибыль предприятия в сторону увеличения, то и увеличится объем производства молока.

В целом по главе можно сделать вывод о том, что какой бы метод учета затрат и исчисления себестоимости продукции животноводства СОАО «Угра» не применяла бы, в дополнение к этому методу, нужно использовать принципы учета, характерные для системы «стандарт-кост», которые позволяют контролировать производственный процесс в организации и способствуют принятию оперативных управленческих решений. В целях дальнейшего совершенствования учета затрат и исчисления себестоимости продукции необходимо вводить не только систему «стандарт-кост», но и четкое разделение затрат на постоянные и переменные, что позволяет рассчитать точку безубыточности, определить оптимальный объем продаж в денежном выражении и вовремя принять обоснованное управленческое решение.

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

1. Процесс производства - это процесс соединения живого труда со средствами производства. Он требует непрерывных затрат живого труда и средств производства. Следовательно, требуются постоянные издержки производства. Следует различать такие понятия как издержки, расходы и затраты.
2. Главное назначение учета затрат на производство — контроль за производственной деятельностью и управление затратами на ее осуществление. Используют разные варианты классификации издержек в зависимости от целевой установки и направлений учета затрат. Под направлением учета затрат понимается область деятельности, где необходимо обособленный целенаправленный учет затрат на производство. От правильной классификации затрат в учете зависит принятие тех или иных управленческих решений, правильное исчисление себестоимости продукции, а значит и конечные результаты деятельности того или иного предприятия.
3. Себестоимость - это показатель, характеризующий качественную сторону всей производственной и хозяйственной деятельности предприятия.

Более классическое определение себестоимости, которое дается в законодательных актах, звучит следующим образом: себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

1. При рассмотрении экономического аспекта себестоимости следует руководствоваться содержанием актов, входящих в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета. Учитывая комплексный характер данного понятия, оно явно или косвенно присутствует почти во всех документах.

В последние годы вследствие усиления конкуренции, усложнения производственных процессов, необходимости приспосабливаться к постоянно меняющимся реалиям рынка все более актуальным для предприятий становится получение информации для эффективного управления ими. Так как финансовый учет практически не затрагивает внутрипроизводственные процессы, возрастает потребность в управленческой информации, основу которой составляют данные, получаемые в процессе учета, оценки и контроля затрат и выручки, связанных с процессом производства и реализации продукции. В этой связи большое значение приобретает выбор того или иного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Каждое предприятие в зависимости от специфики ее деятельности выбирает свой метод калькулирования себестоимости продукции. Правильно исчисленная себестоимость продукции является основой для правильного принятия управленческого решения.

6. Одна из серьезных проблем руководителей предприятия сегодня - невозможность принятия управленческих решений на основании бухгалтерской информации, так как предложенные Минфином РФ методы классификации учета затрат, в рамках которых формируется информационная база для менеджеров российских фирм, не позволяют правильно и полноценно ее использовать для анализа и прогнозирования. Поэтому для финансово-экономического управления предприятием необходима разработка системы методов и рекомендаций по формированию более точной информации в российских условиях. Финансовый результат деятельности предприятия в свою очередь во многом зависит от правильно выбранной стратегии управления себестоимостью. Модели, основанные на изучении взаимоотношения затрат, объема производства и прибыли, дают возможность руководителям предприятия планировать и прогнозировать деятельность фирмы.

7. Учет затрат на производство продукции животноводства ведется в СОАО «Угра» в соответствии с финансовым учетом, т.е. с использованием счетов 20, 23, 25, 26, 29 и с применением необходимой документации по учету этих затрат. Как таковой управленческий учет вводить в хозяйстве нецелесообразно, так как на это потребуются дополнительные затраты и на введение новой документации и на поиск нового квалифицированного работника, либо на дополнительное обучение уже работающих бухгалтеров. СОАО «Угра» не обладает такими средствами, поэтому для улучшения деятельности СОАО «Угра» можно ввести некоторые элементы управленческого учета.

8. Расчет точки безубыточности на предприятии является необходимым, поскольку позволяет спланировать дальнейшую прибыль предприятия от реализации той или иной продукции, он позволяет рассчитать минимальную цену реализации продукции, при которой хозяйство будет находится в состоянии равновесия, так же при расчете этой точки можно проанализировать и спланировать максимальные суммы затрат на продукцию. Как видно из расчетов хозяйство терпит убытки за счет неэффективного производства и реализации не только молока, но и мяса, и пока эти убытки ничем не компенсируются. Расчет точки безубыточности показал, что организация при производстве молока в последние годы затрачивает большие средства, что не позволяет в принципе выйти даже на уровень безубыточности.

9. Какой бы метод учета затрат и исчисления себестоимости продукции животноводства СОАО «Угра» не применяла бы в дополнение к этому методу нужно использовать принципы учета, характерные для системы «стандарт-кост», которые позволяют контролировать производственный процесс в организации и способствуют принятию оперативных управленческих решений. В целях дальнейшего совершенствования учета затрат и исчисления себестоимости продукции необходимо вводить не только систему «стандарт-кост», но и четкое разделение затрат на постоянные и переменные, что позволяет рассчитать точку безубыточности, определить оптимальный объем продаж в денежном выражении и вовремя принять обоснованное управленческое решение.