

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
( **Н И У « Б е л Г У »** )

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

**Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»**

## **УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ**

**Выпускная квалификационная работа**

студентки очной формы обучения  
направления подготовки 38.03.01 Экономика  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
4 курса группы 06001205  
Цукановой Светланы Геннадьевны

Научный руководитель  
К.э.н., доц.  
Кулигина С.В.

**БЕЛГОРОД 2016**

## ВВЕДЕНИЕ

Процесс производства является важнейшей стадией кругооборота средств организации. В ходе этого процесса предприятие расходует материальные, трудовые и финансовые ресурсы, формирует себестоимость изготовленной продукции, что в конечном итоге определяет финансовый результат его работы.

Формирование издержек производства и их учет имеют большое значение для финансово-хозяйственной деятельности организации. Это важно не только во взаимосвязи с действующим в настоящее время налоговым законодательством, но и в соответствии с местом бухгалтерского учета в системе управления организацией.

Построение учета производственных затрат и выбор методов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в значительной степени зависят от особенности отрасли, типа и вида производства, характера его организации и технологического процесса, разнообразия вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, массовости выпуска, объектов калькулирования, структуры организации и других условий. Изложенное определяет порядок документального оформления затрат, группировки и систематизации данных первичных документов, построение аналитического учета, способы исчисления себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг).

Грамотное построение учета затрат на производство непосредственно влияет на принятие правильных управленческих решений, касающихся деятельности предприятия.

Себестоимость продукции относится к числу важнейших качественных показателей, отражающих все стороны хозяйственной деятельности предприятия, его достижения и недостатки. Уровень себестоимости связан с

объемом и качеством продукции, использованием рабочего времени, сырья, материалов, оборудования, расходом фонда оплаты труда и т.д.

В этой связи выпускная квалификационная работа на тему «Учет производственных затрат» является, несомненно, актуальной.

Целью данной работы является изучение учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции, а также внесение предложений по совершенствованию учета затрат на предприятии.

Эта цель предопределила логику построения и концептуальные основы формирования себестоимости, потребовала, прежде всего, разъяснения вопросов о составе затрат включаемых в себестоимость продукции предприятий АПК и перечень статей затрат в сельскохозяйственных предприятиях и непосредственно вопросов формирования затрат основного производства.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- Изучить организационно-экономическую характеристику исследуемого предприятия;
- рассмотреть теоретические аспекты учета затрат на производство продукции сельского хозяйства;
- изучить ведение синтетического и аналитического учета затрат на производство и калькуляцию себестоимости сельскохозяйственной продукции на исследуемом предприятии;
- предложить конкретные меры по совершенствованию бухгалтерского учета затрат на исследуемом предприятии.

В качестве объекта исследования выступает сельскохозяйственное предприятие открытое акционерное общество «Самаринское», а предметом исследования – производственные затраты предприятия. В связи с тем, что объемы деятельности исследуемого предприятия обширны и учет затрат по ним довольно объемный, в данной выпускной квалификационной работе

будет рассмотрен учет производственных затрат на отдельные виды сельскохозяйственных культур - овес и горчицу.

Теоретической основой работы послужили нормативные и законодательные акты, отечественная научная и учебная литература, периодические издания в области бухгалтерского учета. В качестве информационной базы для написания работы использовались синтетические и аналитические регистры бухгалтерского учета, а также годовая бухгалтерская отчетность ОАО «Самаринское» за период 2013-2015 гг.

Обработка информации и в целом выполнение работы производилось с использованием таких методов исследования, как оценка, пересчет, системный подход, синтез, вертикальный и горизонтальный анализ, индексный метод и др.

В процессе сбора информации использовался метод опроса работников бухгалтерской службы ОАО «Самаринское».

Выпускная квалификационная работа изложена на 79 страницах компьютерного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, включает 16 таблиц, библиография насчитывает 37 источников, к работе приложено 29 документов.

# 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

## 1.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета затрат

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, как и любой другой раздел бухгалтерского учета, регламентируется законодательством Российской Федерации.

В настоящее время сложилась четырехуровневая система нормативного регулирования.

К первому уровню относятся: Кодексы, Федеральные законы, Постановления.

Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, порядок составления и предоставления отчетности [3].

Ко второму уровню относятся Положения по бухгалтерскому учету.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н, определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами, независимо от их организационно-правовой формы (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), а также взаимоотношения организации с внешними потребителями бухгалтерской информации. В бухгалтерском учете организации текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются отдельно [4].

Положение ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (приказ Минфина РФ от 06.10.08 г. № 106 н) - основополагающий нормативный документ, которым руководствуются организации при формировании и раскрытии учетной политики. В учетной политике предприятия описываются порядок учета затрат в бухгалтерском и налоговом учете, документооборот затрат на предприятии [5].

Положение по бухгалтерскому учету расходов организации - ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33 н, устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах организации. Согласно п. 8 ПБУ 10/99 при формировании расходов по обычным видам деятельности организация должна обеспечить группировку расходов по следующим элементам затрат:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты [6].

К третьему уровню относят методические указания, инструкции, рекомендации и иные аналогичные им документы Минфина России.

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. N 792, определяют порядок организации бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях на основе сложившейся системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в стране [8].

В данных рекомендациях приводится классификация производственных затрат, состав производственных затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям, а также порядок

учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях.

Согласно плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению, утвержденным приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, для учета затрат на производство применяют счета 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». По дебету этих счетов учитываются расходы, а по кредиту - их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25, 26) затраты списывают на счета основного и вспомогательного производств (20, 23) [9].

Четвертый уровень - внутренние документы конкретной организации. Сюда относятся рабочие документы организации, предназначенные для внутреннего пользования, утверждаемые руководителем организации в пределах принятой учетной политики. Содержание и статус этих документов, принципы их построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения определяются руководителем организации.

В качестве основного документа четвертого уровня нормативных документов рассматривают учетную политику организации.

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности [5].

Наибольшее влияние на калькулирование и учет затрат на предприятии оказывает система внутреннего учета и отчетности – четвертый уровень. Законодательные акты первых трех уровней дают предприятиям право выбирать из различных методик учета затрат и калькулирования те, которые наиболее точно отвечают конкретным условиям хозяйствования и виду

деятельности. Поэтому предприятие разрабатывает рабочий план счетов, формы регистров бухгалтерского учета, систему документооборота, формы внутренней бухгалтерской отчетности и первичной документации, методику учета отдельных хозяйственных операций и закрепляют эти моменты в учетной политике предприятия.

Нормативно-правовая база, касающаяся бухгалтерского учета затрат на производство, регулирует учет производственных затрат и в полной мере раскрывает методологию ведения учета затрат и калькулирования себестоимости.

## **1.2. Понятие и классификация затрат на производство**

Основным направлением деятельности любой производственной организации является производство продукции, выполнение работ, оказание услуг с целью их последующей продажи потребителям.

В процессе производства организация несет определенные издержки производства, необходимые для изготовления продукции (работ, услуг). Издержки производства - затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу. В практике для характеристики всех издержек производства за определенный период используется термин «Затраты на производство».

Профессор Зонова А.В. отмечает, что затраты представляют собой потребленные сырьевые, материальные, трудовые и иные ресурсы, оцененные в стоимостном (денежном) выражении [21, с. 71].

Профессор Кондраков Н.П. определяет затраты, как стоимость ресурсов, использованных на определенные цели, а также выделяет три основных момента в этом определении:

- затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
- величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;
- понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений, функционирование отдела, службы и др.). Без указания цели понятие затрат становится неопределенным [26, с. 53].

Для правильной организации учета затрат большое значение имеет их классификация.

Профессор Белов Н.Г. отмечает, что в сельском хозяйстве затраты группируются по видам производств: затраты основного производства, затраты вспомогательных производств и хозяйств, затраты в промышленных производствах и хозяйствах, затраты в обслуживающих хозяйствах.

Основными производствами в сельском хозяйстве являются растениеводство, животноводство, промышленное производство.

К вспомогательным производствам относятся подразделения, которые заняты ремонтом основных средств, транспортировкой грузов, а также подразделения, обеспечивающие основные производства электроэнергией, водой, тарой и др.

Обслуживающие предприятия и хозяйства включают жилищно-коммунальные хозяйства: столовые, буфеты, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, учреждения культурно-бытового назначения [12, с. 275].

Известно, что основной объем затрат предприятия - это затраты на производство продукции, т.е. затраты на производственной стадии кругооборота. Вместе с тем определенные затраты производятся и на других стадиях кругооборота, а также в прочих сферах деятельности.

Пизенгольц М.З. разделяет все затраты предприятия на следующие группы:

- затраты в сфере производства,
- затраты в сфере обращения,
- затраты в сфере капитальных вложений,
- затраты в сфере культурно-бытового обслуживания,
- затраты в сфере управления [34, с. 23].

Каждая из этих групп затрат производится на конкретном участке хозяйственной деятельности, на определенной стадии кругооборота средств и с этих позиций имеет различное экономическое содержание.

Рассмотрим подробнее затраты в сфере производства.

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

К затратам труда на производственной стадии кругооборота относятся затраты труда работников, выполняющих те или иные работы, связанные (непосредственно или косвенно) с осуществлением технологического процесса по производству продукции. Это прежде всего затраты труда лиц, занятых непосредственно в производственном процессе по созданию (изготовлению) продукции. Сюда же следует отнести затраты труда лиц отраслевого производственно-технического персонала - инженеров, техников, механиков и т.п., а также затраты труда по руководству производственными процессами - диспетчеров, бригадиров и т. п.

Следовательно, затраты труда на производственной стадий кругооборота включают как затраты труда работников, выполняющих конкретные работы, так и лиц, осуществляющих функции руководства и контроля за производственным процессом [34, с. 23].

Другая группа затрат на производственной стадии - затраты средств производства - включает затраты средств труда и предметов труда в производственном процессе. Это затраты сырья, основных и

вспомогательных материалов, топлива и т. п. К этой же группе затрат относятся: амортизация основных средств производственного назначения, расходы на их текущий ремонт, расход мелкого инвентаря производственного назначения, спецодежды, электроэнергии на технологические нужды и т. п. [34, с. 24].

В настоящее время в учебной литературе даны различные определения себестоимости.

Профессор Петранева Г.А. отмечает, что себестоимость продукции (работ, услуг) – это затраты в денежном выражении, которые несет предприятие, используя в процессе производства продукции (работ, услуг) природные ресурсы, сырье, материалы, топливо, горючее, энергию, основные средства, труд [33, с. 185].

Пипко В.А. определяет себестоимость, как обязательные и общественно-необходимые затраты предприятия, связанные с производством продукции (производственная себестоимость) и затратами по продаже, не возмещенные покупателями (себестоимость продаж) [35, с. 49].

Классификация видов себестоимости осуществляется по разным признакам:

1. В зависимости от того, на какой объект относят затраты, непосредственно связанные с производством, различают:

- себестоимость всей произведенной на предприятии продукции - затраты предприятия, которые в сумме формируют себестоимость продукции;

- себестоимость единицы продукции или работ и услуг;

2. В зависимости от применяемого метода исчисления себестоимости различают:

- плановую (или планируемую) себестоимость, которая рассчитывается по нормативным данным расхода средств и планируемому выходу продукции, при этом планируются как производственная себестоимость, так

и полная (коммерческая), включающая плановые затраты на реализацию товарной продукции предприятия;

- фактическую себестоимость, расчет которой основывается на фактических затратах и выходе продукции;

- предварительную, или ожидаемую, себестоимость, определяемую по следующей методике: фактическая продукция и затраты за три квартала отчетного года, суммируются соответственно с ожидаемой продукцией и ожидаемыми затратами.

3. В зависимости от полноты включаемых в себестоимость затрат различают:

- производственную себестоимость, при расчете которой учитывают затраты, связанные только с производством продукции, этот вид себестоимости определяется по всей валовой продукции;

- полную (коммерческую) себестоимость, которая рассчитывается по товарной части продукции с учетом как производственных, так и затрат по сбыту продукции [33, с.186-187].

Богаченко В.М. отмечает, что в себестоимость продукции не включаются затраты и потери, относимые на счет прибылей и убытков: затраты по аннулированным заказам, затраты на содержание законсервированных производственных мощностей, судебные издержки, штрафы и т.д. [13, с.230].

Профессор Янковский К.П. предлагает следующую классификацию производственных затрат:

1. По месту возникновения: затраты группируют по производствам, цехам, участкам, бригадам и другим структурным подразделениям. Эта группировка позволяет определить затраты по центрам ответственности, рассчитать производственную себестоимость продукции (работ, услуг) и осуществлять контроль за их использованием.

2. По видам: затраты группируют по экономически однородным элементам и статьям калькуляции.

Каждой из подгрупп классификации затрат присущи свои задачи.

Например, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируются по следующим видам:

- прямые и косвенные;
- основные и накладные;
- производственные, входящие в себестоимость продукции, и внепроизводственные (периодические, или затраты периода);
- одноэлементные и комплексные;
- текущие и единовременные.

Для принятия решения и планирования различают:

- постоянные, переменные (условно-постоянные и условно-переменные) затраты;
- затраты будущих периодов;
- планируемые и непланируемые затраты.

Для определения себестоимости и финансовых результатов деятельности предприятия затраты можно разделить на:

- прямые;
- косвенные.

Прямые затраты – это такие затраты, которые могут быть сразу, непосредственно отнесены на себестоимость конкретного изделия или услуги. К ним относятся покупное сырье, основные материалы, полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические нужды, заработная плата основных производственных рабочих, начисления на заработную плату этих рабочих: на социальные нужды, обязательное медицинское страхование отдельных категорий работников.

Косвенные затраты связаны с работой предприятия или его подразделением в целом, либо с производством нескольких видов продукции. Они включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения. К ним относятся содержание

административно-управленческого персонала, специалистов, занятых в управлении производством, расходы на отопление, освещение помещений, оплата за канализацию, амортизация оборудования, его ремонт, заработная плата других работников, которые не изготавливают продукцию (вспомогательные рабочие и др.) и другие виды затрат.

Косвенные затраты в свою очередь подразделяются на две группы:

- **Общепроизводственные (производственные) расходы** - это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством. 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» [37, с. 67-69].

### **1.3. Методы учета затрат на производство**

Под методом учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции понимают совокупность приемов, применяемых для учета затрат и исчисления фактической себестоимости отдельного вида продукции, работ, услуг [24, с.12].

Профессор Карагодин Д.А. отмечает, что в отечественной практике применяют следующие методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции:

1. простой;
2. позаказный;
3. попередельный;
4. попроцессный;

## 5. нормативный [24, с.12].

Простой (прямой) метод калькулирования основан на прямом расчете себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг. Этот метод применяется, когда из производства получают только один вид продукции. В этом случае объект учета затрат совпадает с объектом калькуляции. Тогда себестоимость единицы продукции (работ, услуг) рассчитывают путем деления суммы затрат на количество продукции. Этот метод используется при исчислении себестоимости услуг вспомогательных производств, а также в некоторых отраслях птицеводства, например, при калькуляции яйца.

К методу прямого расчета относится и позаказный метод, когда объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, открываемый на изделие, отдельную работу, услугу. Аналитические счета открываются по видам заказов. Себестоимость каждого заказа определяется суммой всех затрат производства со дня открытия заказа до дня его выполнения [24, с.12].

Попередельный метод калькулирования себестоимости продукции характерен для массовых производств, в которых исходное сырье или материалы последовательно превращаются в готовую продукцию. Производственные процессы или их группы образуют переделы; каждый из них завершается выпуском промежуточных полупродуктов-полуфабрикатов, которые могут в таком виде продаваться на сторону. В связи с особенностями технологии в переработке сырья и материалов применяют полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат и калькуляции.

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется на предприятиях с массовым характером производства одного или нескольких видов продукции, с кратким периодом технологического процесса, при отсутствии незавершенного производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному

процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы [24, с.13].

Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии по каждому изделию на основе действующих норм и смет расходов составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделия. Учет организуется в разрезе текущих издержек производства по нормам, их изменениям и отклонениям от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют руководителям всех уровней предприятия управлять процессом формирования издержек производства и себестоимости продукции [24, с.14].

С развитием современного производства доля прямых расходов в себестоимости продукции сокращается, в то время как доля накладных расходов повышается. В этой ситуации общепринятые подходы к распределению накладных затрат могут привести к неверным управленческим решениям. Избежать этих ошибок позволяет применение функционального метода учета затрат. Подход к распределению накладных расходов, предусмотренный функциональным методом, позволяет с большей точностью распределять данные расходы, а, следовательно, объективней исчислять затраты на производство каждого вида продукции.

Как отмечает профессор Ивашкевич В.Б., функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия (activity based costing, или ABC-метод) предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции [23, с.436].

При этом методе затраты предприятия, учтенные по видам (элементам издержек и статьям калькуляции), группируют вначале по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем относят на себестоимость конкретных изделий, работ, услуг.

В основе ABC-метода лежит понятие действия (activity), т.е. того, что выполняется людьми или техникой для удовлетворения нужд и желаний

потребителей. Эти действия требуют затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов бизнеса. Стоимость потребленных ресурсов включает расходы на оплату персонала, используемое сырье и материалы, работу машин и оборудования и другие факторы, обеспечивающие производственную деятельность [23, с.437].

Те или иные действия совпадают с деятельностью функционального подразделения предприятия лишь в случаях, когда она однородна, если это подразделение выполняет только одну функцию, например, снабжения или сбыта. Большинство подразделений осуществляют разнородные функции, требующие разных расходов. Кроме того, даже однородную функцию можно разделить на ряд последовательных этапов действий, отличающихся разным уровнем затрат.

ABC – метод позволяет это сделать системно. В результате менеджеры получают информацию вначале о стоимости действий (операций), а затем, при необходимости, о затратах на продукты, с производством и продажей которых эти действия связаны.

Особенно это важно для накладных расходов, непропорционально потребляемых разными изделиями, видами работ и услуг. С помощью метода ABC на изделия и другие объекты калькулирования можно прямо отнести часть накладных расходов, представив их как затраты действий цеховых и общезаводских служб, непосредственно связанных с теми или иными видами продукции.

Расчеты по ABC –методу позволяют получить большой объем информации для принятия управленческих решений и решения задач поставки точно в срок, управления качеством, непрерывного совершенствования производства и сбыта.

Механизм внедрения ABC – метода обычно включает в себя следующую последовательность этапов разработки и внедрения.

1. Формирование и утверждение реестра и классификатора действий.

Для формирования реестра используются различные методы: наблюдение, хронометрические системы, анкетное изучение, интервьюирование.

На основе сформированного реестра разрабатывается единый классификатор видов действий предприятия, которые кодируются в наиболее удобной для управления форме. Могут использоваться различные системы кодирования: порядковая, серийная, многоуровневая, комбинированная. Основные определяющие факторы: доступность, простота в обращении и адекватность отображения формирования информации по каждому производственному циклу и функции.

## 2. Выбор и утверждение драйверов для каждого действия.

Драйвер (носитель затрат действия) – это фактор, который оказывает наибольшее влияние на затраты данного процесса и может быть количественно измерен. Такими носителями могут быть количество поставок сырья и других ресурсов, заказов на покупку, количество тонн погрузки и выгрузки и др. Это важнейший показатель для управления затратами, так как непосредственное воздействие на носитель издержек является источником их снижения.

## 3. Формирование и утверждение требований к первичным документам.

Основная задача данного этапа – обеспечение возможности получения информации о величине прямых затрат, связанных с определенным действием, и количестве потребленных носителей издержек по отдельным видам продукции, работ, услуг.

Для отражения затрат в разрезе деятельности в соответствии с введенным классификатором предусматривается порядок отражения в первичных документах, оформляющих расход, аналитического кода вида деятельности. Информация, отражаемая в первичных документах о затратах ресурсов предприятия, должна обеспечивать возможность формирования отчетов о затратах по тем видам деятельности, которые предусмотрены в реестре.

4. Оформление первичных документов в соответствии с требованиями АВС.

5. Сбор и группировка информации о затратах по каждому процессу в единый стоимостной комплекс.

Первым шагом в определении затрат в разрезе действий является распределение между ними при помощи драйверов ресурсов производственных, накладных и других издержек, связанных с обеспечением производства и сбытом продукции. Простейший способ – первоначальное разделение их на затраты, связанные с оборудованием, и расходы, вызванные немашинными действиями, выполняемыми людьми.

6. Расчет ставок драйверов (носителей затрат) в разрезе действий (функций).

Драйвер действия позволяет определить какая часть функции того или иного подразделения используется конкретным объектом издержек. Эта мера является составной частью оценки стоимости продукции и финансовых результатов ее продаж в разрезе покупателей.

7. Калькуляция затрат на объекты.

Существуют два основных варианта реализации АВС – модели:

- посредством внедрения специальной ежемесячной отчетности, отражающей результаты группировки затрат по функциям, и расчетов на основе этой группировки. Отчетность используется для внутреннего управления предприятием;

- внедрение АВС–модели в рамках действующей системы бухгалтерского учета. Для этого используют дополнительные подсистемы счетов.

При использовании специальной отчетности на основе первичных документов и расчетов наряду с обозначением вида и места затрат указывают обозначение кода (шифра) функции или процесса их потребления. Прямые затраты относят на изделия, полуфабрикаты и услуги прямо. Общие

косвенные расходы дополнительно группируют по указанным признакам функциональной принадлежности.

При разработке проекта ABC на базе существующей системы необходимо учитывать требования бухгалтерского и налогового законодательства в части формирования отражения информации о себестоимости, выручке от реализации и имуществе предприятия, необходимость оптимизации учетной политики, а также требование рациональности формирования информации, при котором экономический эффект от ее использования должен превышать дополнительные издержки, связанные с получением соответствующих данных [23, с.443-448].

ABC-метод известен специалистам еще с начала прошлого века, но применять его на практике стали недавно. Основная причина заключалась в большом объеме счетных работ и трудоемкости учета. Применение метода ABC позволяет существенно улучшить методику калькуляционных расчетов, повысить их точность и использование для целей управления.

ABC-метод характеризует функции людей, машин и оборудования и отражает уровень потребления ресурсов функциями, а также причины его изменения. Хорошо спроектированная ABC-система позволяет избежать искажений при распределении издержек благодаря минимизации усреднения накладных издержек, столь характерного для традиционных систем бухгалтерского учета [23, с.440].

В целом ABC-метод следует рассматривать как инструментальное средство, позволяющее достаточно точно произвести оценку стоимости операций, процессов и результатов действий в разрезе видов продукции и услуг, а также групп поставщиков и каналов продаж.

## **2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОРГАНИЗАЦИИ ОАО «САМАРИНСКОЕ»**

### **2.1. Организационная характеристика организации**

Открытое акционерное общество «Самаринское» создано согласно ГК РФ, ФЗ от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 29.06.2015) «Об акционерных обществах» и др. нормативных актов, утверждено учредителями 11 августа 2008 года.

ОАО «Самаринское» расположено по адресу: 309905, Белгородская обл., Красногвардейский р-н, с. Никитовка, ул. Калинина, д. 23. Данный адрес является юридическим и фактическим местонахождением предприятия.

Общество обладает полной хозяйственной самостоятельностью. Имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе. От своего имени приобретает и осуществляет имущественные и личные неимущественные права, несет обязанности, выступает в качестве истца и ответчика в суде.

Общество имеет расчетный счет в банке для обеспечения своей деятельности, имеет фирменное наименование, штампы и бланки со своими наименованиями, круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование и указание его местонахождения.

Организационная структура ОАО «Самаринское» (Приложение 1) имеет линейно-функциональную структуру управления.

Генеральному директору подчиняются главный бухгалтер, главный экономист, главный инженер, главный зоотехник, главный ветврач и главный агроном.

В состав организационной структуры ОАО «Самаринское» входит 2 цеха: цех растениеводства и цех животноводства. Во главе цеха

растениеводства находится начальник цеха растениеводства - главный агроном, который является руководителем, организатором и технологом в растениеводстве. В его подчинении находятся другие агрономы, которые занимаются организацией посевной компании, обменом семян, расчетом нормы высева и т.д., заведующий складом, обеспечивающий размещение семян, произведенной продукции и осуществляющий ее выдачу со складов предприятия. Цех растениеводства занимается производством семян зерновых и зернобобовых культур и трав для собственных нужд и на реализацию, а также обеспечивает имеющееся поголовья крупного рогатого скота качественными кормами – зернофуражом, сеном, силосом, сенажом.

В цехе животноводства главный зоотехник руководит всей зоотехнической работой и производственной деятельностью. Техник-осеменатор занимается улучшением породного состава всех групп животных, обеспечивающего повышение продуктивности скота. Главный ветврач непосредственно отвечает за ветеринарно-санитарное состояние поголовья.

Также на предприятии существует инженерно-технический состав и вспомогательное производство, которые обеспечивают производственный процесс необходимой техникой, механизмами, машинами, осуществляют выдачу запчастей, а также контролируют бесперебойность системы снабжения электроэнергией и ГСМ.

В соответствии с учетной политикой организации (Приложение 2) основными видами деятельности ОАО «Самаринское», по которым ведется отдельный учет, являются:

- Растениеводство;
- Животноводство;
- Переработка продуктов растениеводства;
- Переработка закупленного подсолнечника;
- Закупка, подработка и реализация молока.

Основным источником информации о финансово-хозяйственной деятельности ОАО «Самаринское» является бухгалтерская отчетность

предприятия: бухгалтерский баланс (Приложения 3) и отчет о финансовых результатах (Приложения 4). На основе данных отчетности проведен анализ основных экономических показателей деятельности ОАО «Самаринское» за 2013-2015 гг., и представлен в таблице 2.1.

Таблица 2.1.

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ОАО  
«Самаринское» за 2013-2015 гг

№ п/п	Показатели	2013 г	2014 г	2015 г	Отклонение			
					Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
					2014 г от 2013 г	2015 г от 2014 г	2014 г к 2013 г	2015 г к 2014 г
1	Выручка от продажи продукции, тыс.руб.	397542	644583	753926	247041	109343	162	117
2	Среднесписочная численность работников, чел.	235	249	247	14	-2	106	99
3	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб.	238658	372598,5	519833	133940,5	147234,5	156	140
4	Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, тыс.руб.	89437	80487,5	70550	-8949,5	-9937,5	90	88
5	Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, тыс.руб.	77336	101588,5	94320	24252,5	-7268,5	131	93
6	Материальные затраты на выпуск продукции, тыс. руб.	194122	471120	363291	276998	-107829	243	77
7	Себестоимость продаж, тыс.руб.	283905	524256	518496	240351	-5760	185	99

## Продолжение таблицы 2.1.

8	Прибыль от продаж, тыс. руб.	113637	120327	235430	6690	115103	106	196
9	Чистая прибыль, тыс.руб.	88609	95656	239403	7047	143747	108	250
10	Производительность труда, тыс.руб.	1691,7	2588,7	3052,3	897	463,6	-	-
11	Материалоотдача, тыс. руб.	2,05	1,37	2,08	-0,68	0,71	-	-
12	Материалоемкость, тыс.руб.	0,49	0,73	0,48	0,24	-0,25	-	-
13	Фондоотдача, руб.	1,67	1,73	1,45	0,06	-0,28	-	-
14	Фондоёмкость, руб.	0,60	0,58	0,69	-0,02	0,11	-	-
15	Уровень рентабельности, %	31,21	18,25	46,17	-12,96	27,92	-	-
16	Рентабельность продаж, %	22,29	14,84	31,75	-7,45	16,91	-	-

Изучив основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ОАО «Самаринское», можно сделать следующие выводы. Выручка в 2014 году по сравнению с 2013 годом увеличилась на 247041 тыс. руб. и составила 644583 тыс. руб., и в 2015 году также произошло увеличение выручки на 109343 тыс. руб. Это является положительным моментом для организации и свидетельствует об увеличении объема продаж в течение рассматриваемого периода.

Среднесписочная численность работников в 2014 году по сравнению с 2013 годом увеличилась на 14 чел. и составила 249 чел. А в 2015 году произошло снижение численности работников на 2 чел. и составила 247 чел.

Анализируя основные производственные средства предприятия, можно отметить положительную динамику, причиной которой стало привлечение новых основных средств в производство. Так среднегодовая стоимость основных средств в 2014 году и в 2015 году увеличилась на 56% и 40%

соответственно, и составила 372598,5 тыс. руб. и 519833 тыс. руб. соответственно.

Среднегодовая сумма дебиторской задолженности в 2014 году по сравнению с 2013 годом уменьшилась на 8949,5 тыс. руб. и составила 80487,5 тыс. руб. и в 2015 году также произошло уменьшение на 12%. Снижение дебиторской задолженности произошло в связи с уменьшением количества дебиторов.

Среднегодовая сумма кредиторской задолженности в 2014 году увеличилась 24252,5 тыс. руб., а вот в 2015 году произошло ее уменьшение на 7268,5 тыс. руб. Увеличение кредиторской задолженности в 2014 году являлось следствием неграмотной кредитной политики предприятия, а сокращение величины данной задолженности говорит об уменьшении количества кредиторов и о повышении платежеспособности организации.

Материальные затраты на выпуск продукции в 2014 году по сравнению с 2013 годом возросли на 276998 тыс. руб., что произошло вследствие увеличения объемов выпуска и продаж, освоения новых производств, а также в связи с удорожанием материалов и сырья. В 2015 году произошло снижение материальных затрат на 107829 тыс. руб., и они составили 363291 тыс. руб.

Себестоимость продаж в 2014 году увеличилась на 240351 тыс. руб. и составила 524256 тыс. руб., что произошло в связи с увеличением объема производства и удорожанием сырья и материалов. В 2015 году произошло ее снижение на 5760 тыс. руб., и себестоимость составила 518496 тыс. руб., что является следствием снижения материальных затрат в данном отчетном периоде.

Прибыль от продаж в 2014 году по сравнению с 2013 годом увеличилась на 6690 тыс. руб. и составила 120327 тыс. руб., и в 2015 году увеличилась на 96% и составила 235430 тыс. руб. Положительная динамика говорит о росте объемов продаж.

Показатель чистой прибыли имеет положительную динамику, так как в 2014 году он увеличился на 8% и составил 95656 тыс. руб., а также в 2015 году происходит значительное увеличение чистой прибыли на 143747 тыс. руб.

Производительность труда за 2013-2015 годы имеет положительную тенденцию. В 2014 по сравнению с 2013 годом наблюдалось увеличение на 897 тыс. руб., а в 2015 году показатель увеличился на 463,6 тыс. руб. и составил 3052,3 тыс. руб. Увеличение данного показателя свидетельствует об увеличении объемов производства, улучшении условий труда.

Материалоотдача характеризует количество выпущенной продукции с каждого рубля потребленных материальных ресурсов. В 2014 году данный показатель снизился на 0,68 тыс. руб. и составил 1,37 тыс. руб. В 2015 году материалоотдача увеличилась на 0,71 тыс. руб. и составила 2,08 тыс. руб.

Материалоемкость характеризует, сколько материальных затрат приходится на выпуск единицы продукции. В 2014 году материалоемкость увеличилась на 0,24 тыс. руб. и составила 0,73 тыс. руб. В 2015 году данный показатель уменьшился на 0,25 тыс. руб. и составил 0,48 тыс. руб.

Показатель фондоотдачи на предприятии характеризует количество выручки, полученной с каждого рубля, вложенного в основные средства. В 2014 году по сравнению с 2013 годом показатель увеличился на 0,06 руб. и составил 1,73 руб., а в 2015 году по сравнению с 2014 годом фондоотдача снизилась на 0,28 руб. и составил 1,45 руб., что говорит о простое оборудования и наличие устаревшего оборудования.

Фондоёмкость показывает сколько основных производственных фондов приходится на 1 рубль произведенной продукции. В 2014 году данный показатель уменьшился по сравнению с 2013 годом на 0,02 руб., а в 2015 году, напротив, увеличился на 0,11 руб. и составил 0,69 руб.

Рентабельность продаж показывает, какую сумму чистой прибыли получает организация с каждого рубля проданной продукции. За анализируемый период показатель имеет различную динамику. Так в 2014

году наблюдалось снижение рентабельности продаж на 7,45 %. Снижение рентабельности продаж может наблюдаться, когда темпы роста затрат опережают темпы роста выручки, в связи с изменением структуры ассортимента, увеличением норм затрат. В 2015 году рентабельность продаж увеличилась на 16,91 % и составила 31,75% в связи со значительным увеличением чистой прибыли.

## **2.2. Анализ основных экономических показателей организации ОАО «Самаринское»**

Финансовое состояние – важнейшая характеристика экономической деятельности предприятия. От финансового состояния зависит степень экономической привлекательности предприятия для лиц, заинтересованных в функционировании данной организации.

Для выявления причин изменения финансового положения необходимо изучить многочисленные показатели, характеризующие ликвидность, платежеспособность и финансовую устойчивость организации.

Ликвидность – это способность организации быстро и своевременно погашать свою задолженность. Определяется соотношением величины задолженности и величины ликвидных средств.

Основным признаком ликвидности является формальное превышение стоимости оборотных активов над краткосрочными обязательствами. Чем больше это превышение, тем более благоприятное финансовое состояние имеет организация с точки зрения ликвидности.

Ликвидность баланса – это степень покрытия долговых обязательств организации ее активами, срок превращения которых в денежную наличность соответствует сроку погашения платежных обязательств.

Количественная оценка ликвидности рассчитывается с помощью коэффициентов ликвидности:

1. Коэффициент абсолютной ликвидности - отношение денежных средств и краткосрочных финансовых вложений к сумме краткосрочных обязательств организации. Характеризует, какая часть краткосрочных обязательств может быть погашена за счет имеющейся денежной наличности. Чем больше величина коэффициента, тем больше гарантия погашения долгов. Данный коэффициент представляет интерес для поставщиков материалов.

2. Коэффициент быстрой ликвидности (срочной ликвидности) - отношение денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и краткосрочной дебиторской задолженности (до 12 мес.) к сумме краткосрочных финансовых обязательств. Нормативное значение – от 0,7 до 1. Данный коэффициент представляет интерес для банков.

3. Коэффициент текущей ликвидности - отношение всей суммы оборотных активов, включая запасы, за минусом расходов будущих периодов к общей сумме краткосрочных обязательств. Нормативное значение >2. Данный показатель представляет интерес для инвесторов.

Показатели ликвидности баланса организации ОАО «Самаринское» за 2013-2015 гг. рассчитаны и представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2.

Показатели, характеризующие ликвидность баланса ОАО «Самаринское» за 2013-2015 гг

Показатели	Годы			Абсолютное отклонение (+,-)		Относительное отклонение (%)	
	2013	2014	2015	2014 г от 2013г	2015 г от 2014г	2014г к 2013г	2015г к 2014г
Денежные средства, тыс.руб.	2807	3305	6017	498	2712	118	182

## Продолжение таблицы 2.2.

Дебиторская задолженность, тыс. руб.	77049	83926	57174	6877	-26753	109	68
Финансовые вложения, тыс. руб.	1002	-	-	-	-	-	-
Оборотные средства, тыс. руб.	342045	323947	494927	-18098	170980	95	153
Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	199444	174144	164595	-25300	-9549	87	95
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,02	0,02	0,04	0	0,02	-	-
Коэффициент быстрой ликвидности	0,1	0,5	0,4	0,4	-0,1	-	-
Коэффициент текущей ликвидности	1,7	1,9	3	0,2	1,1	-	-

На основании таблицы 2.2. можно сделать вывод о том, что коэффициент абсолютной ликвидности на протяжении анализируемого периода остается неизменно низким. В 2013 и в 2014 году данный показатель составил 0,02. И лишь в 2015 году он немного увеличился на 0,02 и составил 0,04. Это свидетельствует о том, что очень малая часть краткосрочных обязательств организации может быть погашена за счет имеющейся денежной наличности.

Коэффициент быстрой ликвидности в 2014 году по сравнению с 2013 годом увеличился на 0,4 и составил 0,5. А в 2015 году данный показатель снизился на 0,1 и составил 0,4, что произошло за счет снижения величины дебиторской задолженности. Однако данный коэффициент все еще ниже нормативного значения, что говорит о недостаточной возможности организации быстро погасить краткосрочные финансовые обязательства.

Коэффициент текущей ликвидности в 2013 году меньше нормативного значения и составляет 1,7. Однако в 2014 и в 2015 году наблюдается тенденция увеличения данного показателя и он равен 1,9 и 3 соответственно.

Повышение текущей ликвидности говорит об улучшении финансового состояния ОАО «Самаринское».

Платежеспособность организации характеризует возможность организации своевременно погашать свои платежные обязательства собственными финансовыми ресурсами.

Проанализировать платежеспособность организации можно при помощи бухгалтерского баланса, для чего сравнивают платежные средства, находящиеся в разделе II «Оборотные активы», и срочные платежи (раздел V «Краткосрочные обязательства»).

На основании этих данных определяют коэффициент платежеспособности – отношение платежных средств к срочным платежам. Организация считается платежеспособной, если данный коэффициент  $\geq 1$ .

Произведем расчет показателей, характеризующих платежеспособность организации ОАО «Самаринское». Результаты расчетов приведены в таблице 2.3.

Таблица 2.3.

Анализ платежеспособности организации ОАО «Самаринское»

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонение (+,-)	
				2014 г от 2013 г	2015 г от 2014 г
Платежные средства, тыс. руб.:					
- денежные средства	2807	3305	6017	498	2712
- дебиторская задолженность	77049	83926	57174	6877	-26753
Итого платежных средств, тыс. руб.	79856	87231	63191	7375	-24040
Срочные платежи, тыс. руб.:					
-Расчеты с поставщиками и заказчиками	12392	10023	26515	-2369	16492
-Авансы полученные	623	10190	8814	9567	-1375
-Расчеты по налогам и сборам	1624	1559	1750	-65	191
-Кредиты	92104	78307	71792	-13797	-6515
-Займы	-	-	-	-	-
-Прочие	92701	74065	55724	-18696	-18341
Итого срочных платежей, тыс. руб.	199444	174144	164595	-25300	-9549

## Продолжение таблицы 2.3.

Коэффициент платежеспособности	0,4	0,5	0,4	0,1	-0,1
--------------------------------	-----	-----	-----	-----	------

Проанализировав данные таблицы 2.3. можно сделать вывод о том, что коэффициент платежеспособности в 2014 году увеличился на 0,1 и составил 0,5, а в 2015 году он снизился и составил 0,4. Эти значения ниже нормативного, и это говорит о том, что организация ОАО «Самаринское» не является достаточно платежеспособной.

Финансовая устойчивость организации – это способность организации развиваться, сохранять равновесие своих активов и пассивов в изменяющейся внешней и внутренней среде, гарантирующее ее платежеспособность и инвестиционную привлекательность в долгосрочной перспективе.

Финансовая устойчивость зависит от соотношения собственного и заемного капитала, а также основного и заемного капитала.

При анализе финансовой устойчивости предприятия определяются следующие показатели:

- Коэффициент концентрации собственного капитала (финансовой независимости) – отношение величины собственного капитала к валюте баланса.
- Коэффициент концентрации заемного капитала – отношение величины заемного капитала к валюте баланса.
- Коэффициент финансовой зависимости – отношение валюты баланса к величине собственного капитала.
- Коэффициент текущей задолженности – отношение величины краткосрочных обязательств к валюте баланса.
- Коэффициент устойчивого финансирования – отношение суммы собственного капитала и долгосрочных обязательств к валюте баланса.
- Коэффициент финансового левериджа (риска) – отношение величины заемного капитала к собственному капиталу.

Результаты расчета данных показателей представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4.

Показатели, характеризующие финансовую устойчивость  
организации ОАО «Самаринское»

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонение (+,-)	
				2014 г от 2013 г	2015 г от 2014 г
Собственный капитал	375662	467399	701592	91737	234193
Заемный капитал	329896	477301	536190	147405	58889
Долгосрочные обязательства	130452	303157	371595	172705	68438
Краткосрочные обязательства	199444	174144	164595	-25300	-9549
Баланс	707558	944700	1237782	237142	293082
Коэффициент концентрации собственного капитала (финансовой независимости)	0,53	0,49	0,57	-0,04	0,08
Коэффициент концентрации заемного капитала	0,47	0,51	0,43	0,04	-0,08
Коэффициент финансовой зависимости	1,89	2,02	1,76	0,13	-0,26
Коэффициент текущей задолженности	0,28	0,18	0,13	-0,10	-0,05
Коэффициент устойчивого финансирования	0,72	0,82	0,87	0,10	0,05
Коэффициент финансового левериджа (риска)	0,88	1,02	0,76	0,14	-0,26

Произведя расчет данных показателей можно сделать вывод о том, что коэффициент концентрации собственного капитала (финансовой независимости) в 2014 году снизился на 0,04 и составил 0,49, а в 2015 году вырос и составил 0,57. Это говорит о том, что чуть более половины активов организации сформированы за счет собственного капитала.

Коэффициент концентрации заемного капитала в 2014 году увеличился на 0,04 и составил 0,51, а в 2015 году данный показатель снизился на 0,08 и составил 0,43, что свидетельствует о том, что меньше половины активов организации ОАО «Самаринское» сформированы за счет заемного капитала.

Коэффициент финансовой зависимости характеризует, какая сумма активов приходится на 1 рубль собственного капитала. Таким образом, в 2014 году по сравнению с 2013 годом произошло увеличение данного коэффициента на 0,13, и он составил 2,02, в 2015 году показатель снизился и составил 1,76.

Коэффициент текущей задолженности в анализируемом периоде имеет тенденцию к снижению. Так в 2014 году показатель уменьшился на 0,10 и составил 0,18, и в 2015 году он также снизился и составил 0,13. Это показывает то, что с каждым годом все меньшая часть активов организации формируется за счет краткосрочных заемных средств.

Коэффициент устойчивого финансирования увеличивается на протяжении исследуемого периода. В 2014 году коэффициент вырос на 0,10 и составил 0,82, в 2015 году по сравнению с 2014 годом он также увеличился и составил 0,87. Увеличение данного показателя свидетельствует о том, что большая часть активов организации формируется за счет устойчивых источников финансирования, а именно собственного капитала и долгосрочных заемных средств.

Коэффициент финансового левериджа (риска) в 2014 году увеличился на 0,14 и составил 1,02, а в 2015 году по сравнению с 2014 годом данный показатель снизился и составил 0,76. Чем больше данный коэффициент, тем выше риск вложений в данную организацию. В 2014 за счет превышения заемного капитала над собственным этот коэффициент увеличился, однако в 2015 году показатель снизился, что свидетельствует о снижении риска вложений капитала в организацию ОАО «Самаринское».

### 2.3. Характеристика организации ведения бухгалтерского учета в ОАО «Самаринское»

Бухгалтерская служба — структурная единица организации, выполняющая функции сбора, обработки и группировки информации в форме сводных бухгалтерских документов, внесения записей на счета бухгалтерского учета. Структура бухгалтерской службы зависит от вида деятельности, размеров организации и т.д. Рациональность организации бухгалтерского учета в значительной степени зависит от правильности определения структуры бухгалтерии. Бухгалтерия является самостоятельной структурной единицей организации.

Бухгалтерская служба организации ОАО «Самаринское» состоит из 4 работников и имеет линейную структуру, показанную на рис.1.

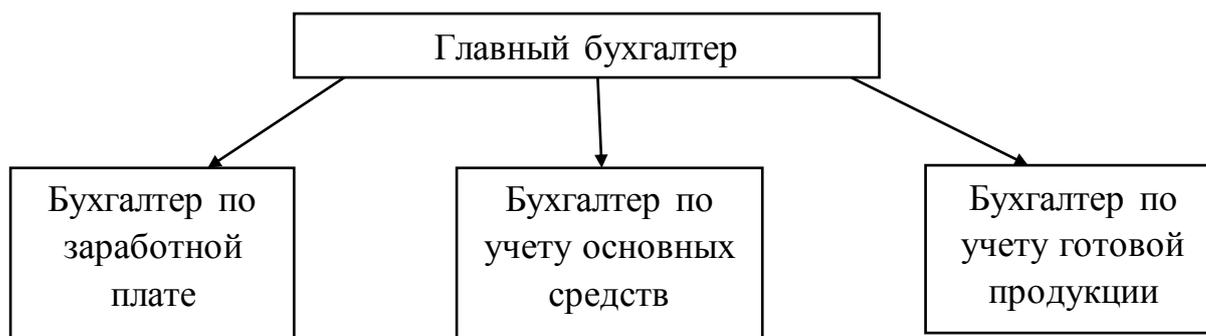


Рис.1 Структура бухгалтерской службы ОАО «Самаринское»

Возглавляет работу бухгалтерии главный бухгалтер, который назначается и освобождается от должности приказом генерального директора. В обязанности главного бухгалтера входит организация бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности предприятия и контроль за экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, обеспечение рациональной организации учета и отчетности на предприятии и в его подразделениях и другое.

Бухгалтер по заработной плате выполняет все расчеты по заработной плате и удержания из неё, рассчитывает размеры отпускных и пособий по временной нетрудоспособности, осуществляет контроль за использованием фонда оплаты труда, ведет учет расчетов по отчислениям во внебюджетные фонды и другое.

Бухгалтер по учету основных средств ведет учет движения объектов основных средств, оформляет первичные документы и учетные регистры по операциям с основными средствами, производит начисление амортизации, контролирует правильность проведения инвентаризации основных средств и т.д.

Бухгалтер по учету готовой продукции осуществляет оприходование готовой продукции, оформляет её реализацию и др.

Все сотрудники бухгалтерии имеют высшее экономическое образование и стаж работы на данном предприятии более 3 лет.

В своей деятельности сотрудники бухгалтерии руководствуются Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

Организацию и ведение бухгалтерского учета предприятие осуществляет автоматизированным способом в программе «1С: Бухгалтерия» через систему учетных регистров, оборотно-сальдовых ведомостей и аналитических карточек.

Бухгалтерский учет в ОАО «Самаринское» ведется с использованием рабочего плана счетов (Приложение 5), составленного на основе плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Методических рекомендаций по его применению.

Документооборот имеет важное организующее значение в бухгалтерском учете. В самом общем виде он представляет собой движение документов в учетном процессе от момента их составления до завершения использования и сдачи в архив. Документооборот должен разрабатываться в каждой организации с учетом конкретных его особенностей: специализации, организационной структуры, размещения производств, расположения и удаленности складов и

подразделений и т.п. Для четкой регламентации движения документов документооборот оформляется в виде графика документооборота, где указываются: наименование и номер каждой формы документа, в какие сроки и кем составляется, кто подписывает (либо утверждает) документ, куда он представляется, кто его принимает, проверяет и обрабатывает.

График документооборота в ОАО «Самаринское» (Приложение 6) составляется главным бухгалтером и после утверждения руководителем организации становится обязательным для исполнения.

Учетная политика - это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Учетную политику для целей бухгалтерского и налогового учета в организации ОАО «Самаринское» (Приложение 2) разрабатывает главный бухгалтер совместно с главным экономистом, руководствуясь при этом Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н. Утверждается учетная политика приказом генерального директора ОАО «Самаринское».

В учетной политике организации ОАО «Самаринское» для целей бухгалтерского учета закреплены следующие основные положения:

1. Устанавливается порядок формирования первичной документации.
2. Определяется форма ведения бухгалтерского учета.
3. Определяются основные виды деятельности организации.
4. Описываются правила ведения бухгалтерского учета, касающиеся основных средств, а именно устанавливаются критерии отнесения объектов к основным средствам, порядок определения первоначальной стоимости основных средств, способ начисления амортизации и т.д.

5. Устанавливается порядок учета материально-производственных запасов, а именно устанавливаются, какие активы признаются организацией в качестве материально-производственных запасов, способы их оценки, способы списания материальных ресурсов в производство и т.д.

6. Устанавливается порядок ведения учета готовой продукции.

7. Устанавливается методика расчета себестоимости живой массы молодняка и взрослых животных.

8. Определяется порядок учета прямых и косвенных затрат, а также порядок распределения общехозяйственных и общепроизводственных затрат.

9. Устанавливается порядок создания резервов.

10. Определяется порядок ведения учета денежных средств.

11. Рассматривается учет расчетов с дебиторами и кредиторами.

12. Устанавливается порядок формирования фонда заработной платы.

13. Устанавливается способ отражения доходов организации.

14. Устанавливаются сроки и порядок проведения инвентаризации имущества.

15. Устанавливается порядок выплаты дивидендов акционерам.

16. Утверждается состав годовой бухгалтерской отчетности.

Учетная политика для целей налогообложения содержит общие положения, определяющие ответственное лицо за организацию и ведение налогового учета, сроки предоставления форм первичных учетных документов и аналитических регистров налогового учета, устанавливается форма ведения налогового учета и т.д.

Учетная политика для целей налогообложения включает следующие разделы:

1. Налог на имущество предприятия.
2. Транспортный налог.
3. Налог на прибыль организаций.
4. Налог на добавленную стоимость.

5. «Зарплатные» налоги.
6. Земельный налог.
7. Плата за загрязнение окружающей среды.
8. Водный налог.

Таким образом, в ОАО «Самаринское» бухгалтерский учет ведется высококвалифицированными бухгалтерами в соответствии с действующими нормативными документами. В организации составлен рабочий план счетов, соответствующий специфике деятельности организации, график документооборота, четко регламентирующий движение документов в организации, а также разработана учетная политика, которая в полной мере раскрывает основные направления бухгалтерского и налогового учета в ОАО «Самаринское».

### **3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ В ОАО «САМАРИНСКОЕ»**

#### **3.1. Первичный учет затрат на производство**

Основанием для правильного и своевременного учета производственных затрат является оформление необходимой первичной документации, которую в ОАО «Самаринское» можно подразделить на документацию: по учету затрат материальных ценностей, по учету затрат труда, по учету затрат средств труда и по учету выпуска и использования продукции.

Первичные документы в ОАО «Самаринское» составляются на бланках установленной формы. Ответственность за своевременное оформление документов, их передачу в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

В документах по учету затрат материальных ценностей отражается расход: семян и посадочного материала, удобрений, запасных частей, топлива и др.

Списание семян и посадочного материала оформляется актом расхода семян и посадочного материала (Приложение 7), в котором указывается номер участка, способ посадки семян, наименование семян и посадочного материала, единица измерения, площадь полей, количество семян и посадочного материала в натуральном и стоимостном выражении. Акт подписывается управляющим, агрономом, бригадиром и бухгалтером.

Расход удобрений оформляется актом об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений (Приложение 8),

в котором отражаются наименования удобрений, получатель, наименование культуры, под которую вносились удобрения, единица измерения, площадь внесения, количество (физический вес) и стоимость каждого вида удобрений.

Расход запасных частей, топлива в производство и на другие цели оформляется заборной картой на получение материальных ценностей (Приложение 9), которые выписывает плановый отдел в двух экземплярах на один или несколько видов материалов. В ней указывается дата, получатель, объект затрат, наименование отпускаемых материалов, единица измерения, количество материалов, их планово-учетная цена. Один экземпляр заборной карты вручается получателю, другой остается на складе. Заборные карты на получение материальных ценностей утверждаются генеральным директором, главным бухгалтером и главным агрономом.

Документы по учету затрат труда фиксируют произведенные в отрасли растениеводства трудовые затраты на выполнение конкретных работ по возделываемым культурам (овес и горчица) и начисленную при этом заработную плату.

Учет использования рабочего времени в ОАО «Самаринское» ведется в таблице учета рабочего времени (Приложение 10), в которой отражается: период, фамилия, имя, отчество работника, должность работника, отметки о явках и неявках на работу по числам месяца, количество отработанных часов, количество отработанных дней, сумма начисленной заработной платы. Табели открываются по структурным подразделениям предприятия, составляются в одном экземпляре учетчиком или табельщиком и передаются в расчетный отдел бухгалтерии один раз в месяц для исчисления заработной платы за месяц.

На основании табеля начисляется заработная плата работникам предприятия, работающим на повременной форме оплаты труда. Начисленная заработная плата в полном объеме относится на затраты

производства. Табели составляются по каждому структурному подразделению отдельно. Табель учета рабочего времени подписывает генеральный директор и инспектор отдела кадров.

На механизированных работах первичным документом по учету затрат времени, объема выполненных работ и оплаты труда является путевой лист. Путевой лист грузового автомобиля (Приложение 11) выдается водителю ежедневно. В нем отражаются: дата, фамилия, имя, отчество водителя, марка автомобиля и его государственный номер, номер и марка прицепа, адрес пункта погрузки и разгрузки, наименование груза, фактический объем выполненных работ и движение горючего. На оборотной стороне указывается последовательность выполнения задания, учетчик рассчитывает заработную плату, причитающуюся водителю за выполненную работу, и производит списание горюче-смазочных материалов согласно нормам расхода. Путевой лист подписывает учетчик, водитель, механик и диспетчер.

Затраты труда работников, работающих в условиях сдельной оплаты труда, учитываются на основании наряда на сдельную работу (Приложение 12), в котором указываются: дата, участок, описание работ, единицы измерения, задание, количество и расценка работ, количество отработанных часов и дней, сумма оплаты. По данной форме оплаты труда работают работники ремонтных мастерских, рабочие колхозники. Задание выдает заведующий мастерской, рассчитывает заработную плату за выполненную работу нормировщик, затем они подписывают данный документ.

На основании учтенного выполненного объема работы производится начисление заработной платы работникам и включение затрат в себестоимость продукции.

При выплате заработной платы работодатель обязан извещать в письменной форме каждого сотрудника о составных частях заработной

платы, причитающейся ему за соответствующий период. Формой такого письменного извещения является расчетный листок (Приложение 13), в котором указываются: фамилия, имя, отчество работника, подразделение, должность, ставка, суммы начислений и удержаний, сумма заработной платы.

Документы по учету затрат средств труда отражают затраты по используемым основным производственным средствам, которые выражаются в начисленной амортизации. Учет по данному разделу полностью автоматизирован и ведется с применением компьютерной программы 1С: Бухгалтерия. Начисление амортизации производится линейным способом. Сумма начисленной амортизации по каждому виду средств труда отражается накопительным итогом с начала года по группам основных средств в ведомости амортизации основных средств (Приложение 14).

Документы по учету выпуска и использования продукции фиксируют сортировку, оприходование продукции на склад, ее перемещение в цех по изготовлению кормов для животных, продажу продукции. Движение зерна с поля отражается в реестре отправки зерна и другой продукции с поля (Приложение 15), который составляется ежедневно, в нем указывается дата, наименование продукции, ее масса, фамилия, имя, отчество комбайнера.

Перемещение продукции в цех по изготовлению кормов для животных оформляется накладной на перемещение (Приложение 16), а также фиксируется в ведомости движения зерна и другой продукции (Приложение 17), в которой указывается дата, участок, бригада, единица измерения, наименование культуры, место хранения, откуда поступила и куда выбыла продукция. Подписывается накладная материально-ответственным лицом, а именно зав. элеватором или зав. складом.

Отправка продукции на сортировку оформляется актом на сортировку и сушку продукции растениеводства (Приложение 18), в котором указывается дата, отделение, бригада, наименование культуры, масса.

Подписывается данный документ председателем ревизионной комиссии, зав. складом и главным агрономом.

Продажа овса и горчицы оформляется товарной накладной (Приложение 19). В ней указывается дата, наименование продукции, количество отгруженной продукции, стоимость продукции, реквизиты грузополучателя, поставщика и плательщика. Документ подписывают главный бухгалтер, директор ОАО «Самаринское» и грузополучатель. На основании товарной накладной при осуществлении продажи продукции составляется счет-фактура (Приложение 20), в которой указывается дата, реквизиты грузоотправителя, грузополучателя, продавца и покупателя, наименование продукции, единица измерения, количество, стоимость. Подписывается счет-фактура директором и главным бухгалтером.

Данные документов каждой группы при их обработке систематизируют по определенным признакам в соответствии с характером движения и использования документов. Информация из первичных документов отражается в синтетических и аналитических регистрах бухгалтерского учета.

### **3.2. Синтетический и аналитический учет производственных затрат**

Растениеводство — отрасль, отличающаяся сезонным характером работ. Производственные затраты осуществляются неравномерно и в разное время года. Выход продукции обусловлен сроками созревания растений и происходит в период уборки урожая. От урожая получают основную и побочную продукцию (солому, полосу, ботву и т.д.) [12, с.279].

Производственные затраты учитываются по элементам и статьям затрат отдельно по местам их возникновения (по видам производств и хозяйств, где они произведены), в разрезе счетов и субсчетов, входящих в раздел III

«Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденного приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г № 94н (ред. от 8.11.2010) [9].

Производство продукции растениеводства, в частности, овса и горчицы в ОАО «Самаринское» является основным производством, поэтому учет затрат на производство овса и горчицы осуществляется на активном калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчете 20.01.1 «Растениеводство».

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция которого явилась целью создания данной организации.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 40 «Выпуск продукции», 90 «Продажи» и др.

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Для обеспечения учета затрат по элементам и статьям калькуляции все затраты основного производства группируются по видам изготавливаемой продукции на счете 20 «Основное производство».

Согласно рабочему плану счетов (Приложение 5) к данному счету открыты следующие субсчета:

20.01.1 «Растениеводство»;

20.01.2 «Животноводство»;

20.01.3 «Промышленное производство».

Строение счета 20 «Основное производство», составленное на основе анализа счета 20.01.1 за 2015 год (Приложение 21) представлено в таблице 3.1. по субсчету 20.01.1 «Растениеводство».

Таблица 3.1.

Строение счета 20 «Основное производство» за 2015 год.

Дт	Счет 20 «Основное производство», субсчет 20.01.1 «Растениеводство»		Кт
Сальдо на начало периода	34900142,45		
С кредита счетов	Содержание хозяйственной операции и сумма (руб.)		В дебет счетов
02	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в основном производстве 369367,36	Израсходована выращенная продукция на корм животным 4713374,14	20
10	Отпущены материалы в основное производство 109096672,12	Списаны фактические затраты на себестоимость готовой продукции 192213546,23	40
20	Израсходована выращенная продукция на корм животным 4713374,14	Списание себестоимости проданной продукции 8647131,42	90
23	Списаны на затраты основного производства услуги вспомогательных производств 68895070,54		
25	Включены общепроизводственные расходы в себестоимость продукции 17740534,79		

## Продолжение таблицы 3.1.

26	Включены общехозяйственные расходы в себестоимость продукции 10771538,00		
40	Списана плановая себестоимость продукции 283819,38		
71	Учтены израсходованные подотчетными лицами суммы затрат основного производства 2400,00		
Обороты за период	211872776,33	Обороты за период	205574051,79
Сальдо на конец периода	41198866,99		

При автоматизированной форме бухгалтерского учета аналитический и синтетический учет производственных затрат в растениеводстве в ОАО «Самаринское» ведется в оборотно-сальдовой ведомости по счету 20.01.1 за 2015 год (Приложение 22) по номенклатурным группам в разрезе статей затрат и в карточке счета 20.01.1 за 2015 год (Приложение 23).

Согласно оборотно-сальдовой ведомости по счету 20.01.1 за 2015 год в ОАО «Самаринское» затраты на производство овса и горчицы группируются по следующим статьям затрат:

- Амортизация основных средств;
- Гербициды;
- Запасные части, ремонтные и строительные материалы;
- Нефтепродукты;
- Оплата труда с отчислениями на социальные нужды;
- Прочие затраты;
- Семена и посадочный материал;
- Удобрения минеральные и органические.

По статье «Амортизация основных средств» отражается суммы амортизационных отчислений, которые начисляются на основные средства,

используемые в основном производстве. Амортизация начисляется линейным способом в течение отчетного периода, затем формируется ведомость амортизации основных средств (Приложение 14). Амортизация основных средств отражается, исходя из карточки счета 20.01.1. за 2015 год (Приложение 23), по дебету счета 20.01.1 «Растениеводство» и кредиту счетов 23.03 «Машинно-тракторный парк», 23.04 «Автомобильный транспорт», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

На статью «Гербициды» относят суммы данного вида затрат по стоимости их приобретения с учетом затрат на доставку. Затраты по данной статье, согласно карточке счета 20.01.1 за 2015 год (Приложение 23), отражаются по дебету счета 20.01.1 «Растениеводство» и кредиту счета 10.12.2 «Удобрения, средства защиты растений и животных покупные».

По статье «Запасные части, ремонтные и строительные материалы» отражаются затраты по приобретению запасных частей, строительных материалов, необходимых в основном производстве, по покупной стоимости. Затраты по данной статье, исходя из карточки счета 20.01.1. за 2015 год (Приложение 23), отражаются по дебету счета 20.01.1 «Растениеводство» и кредиту счетов 23.03 «Машинно-тракторный парк», 23.04 «Автомобильный транспорт».

На статью «Нефтепродукты» относят суммы затрат на топливо по покупной стоимости с учетом затрат на доставку. Данные затраты, согласно карточке счета 20.01.1 за 2015 год (Приложение 23), отражаются по дебету счета 20.01.1 «Растениеводство» и кредиту счетов 23.03 «Машинно-тракторный парк», 23.04 «Автомобильный транспорт», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

По статье «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды» отражаются затраты по заработной плате с отчислениями производственных рабочих и управляющего персонала при включении его в состав работников участков (бригад), занятых непосредственно в работах, исчисленные по принятым в организации системам и формам оплаты труда. Данные затраты,

исходя из карточки счета 20.01.1. за 2015 год (Приложение 23), отражаются по дебету счета 20.01.1 «Растениеводство» и кредиту счетов 23.03 «Машинно-тракторный парк», 23.04 «Автомобильный транспорт», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

По статье «Прочие затраты» отражаются затраты на услуги связи (почтовые, телефонные, факс, Интернет и др.), связанные с производством продукции и обслуживанием производственного процесса, на охрану труда и технику безопасности, на перевозку работников к месту работы и обратно. Данные затраты, согласно карточке счета 20.01.1 за 2015 год (Приложение 23), отражаются по дебету счета 20.01.1 «Растениеводство» и кредиту счетов 23.03 «Машинно-тракторный парк», 23.04 «Автомобильный транспорт», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

На статью «Семена и посадочный материал» относят стоимость семян и посадочного материала собственного производства, использованных на посев овса и горчицы. Данные затраты, исходя из карточки счета 20.01.1. за 2015 год (Приложение 23), отражаются по дебету счета 20.01.1 «Растениеводство» и кредиту счета 10.14.1 «Семена и посадочный материал собственного производства».

На статью «Удобрения минеральные и органические» относят стоимость покупных минеральных и органических удобрений по цене их приобретения с учетом затрат на доставку, которые используются при производстве овса и горчицы. Затраты по данной статье, согласно карточке счета 20.01.1 за 2015 год (Приложение 23), отражаются по дебету счета 20.01.1 «Растениеводство» и кредиту счета 10.12.2 «Удобрения, средства защиты растений и животных покупные».

Рассмотрим бухгалтерские проводки по учету затрат на производство овса и горчицы в ОАО «Самаринское».

*Пример 1.*

На основании оборотов по счету 20.01.1 за 2015 год (Приложение 24) в ОАО «Самаринское» осуществлялись следующие затраты по производству овса:

1. Отражены затраты на материалы, используемые в основном производстве:

Дт 20.01.1 «Растениеводство»

Кт 10 «Материалы».

301140,72 руб.

2. Списаны на затраты основного производства услуги вспомогательных производств:

Дт 20.01.1 «Растениеводство»

Кт 23 «Вспомогательные производства»

175295 руб.

3. Включены общепроизводственные расходы в себестоимость продукции:

Дт 20.01.1 «Растениеводство»

Кт 25 «Общепроизводственные расходы»

15386 руб.

4. Включены общехозяйственные расходы в себестоимость продукции:

Дт 20.01.1 «Растениеводство»

Кт 26 «Общехозяйственные расходы»

10367 руб.

*Пример 2.*

На основании оборотов по счету 20.01.1 за 2015 год (Приложение 24) в ОАО «Самаринское» осуществлялись следующие затраты по производству горчицы:

1. Отражены затраты на материалы, используемые в основном производстве:

Дт 20.01.1 «Растениеводство»

Кт 10 «Материалы»

99514,70 руб.

2. Списаны на затраты основного производства услуги вспомогательных производств:

Дт 20.01.1 «Растениеводство»

Кт 23 «Вспомогательные производства»

104904 руб.

3. Включены общепроизводственные расходы в себестоимость продукции:

Дт 20.01.1 «Растениеводство»

Кт 25 «Общепроизводственные расходы»

16412 руб.

4. Включены общехозяйственные расходы в себестоимость продукции:

Дт 20.01.1 «Растениеводство»

Кт 26 «Общехозяйственные расходы»

28505 руб.

В ходе изучения учетной документации, отражающей затраты по растениеводству, выяснилось, что в ОАО «Самаринское» часть затрат на производство горчицы и овса сначала учитывается на счете 23 «Вспомогательные производства», а именно на субсчетах 23.03 «Машинно-тракторный парк» и 23.04 «Автомобильный транспорт», а затем уже переносятся на счет 20.01.1. «Растениеводство». Так происходит в связи с тем, что сельскохозяйственные работы ведутся с применением специализированной техники и машин. Поэтому возникает необходимость более подробного рассмотрения счета 23 «Вспомогательные производства».

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации.

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства» (без предварительного накопления на счете 25 «Общепроизводственные расходы»).

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции. Эти суммы списываются со счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов: 20 «Основное производство» - при отпуске продукции основному производству; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - при отпуске продукции обслуживающим производствам или хозяйствам; 90 «Продажи» - при выполнении работ и услуг для сторонних организаций; 40 «Выпуск продукции» - при использовании этого счета для учета затрат на производство и др.

Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Согласно рабочему плану счетов (Приложение 5) к данному счету открыты следующие субсчета:

23.02 «Ремонт зданий и сооружений»

23.03 «Машинно-тракторный парк»

23.04 «Автомобильный транспорт»

23.05 «Энергетические производства»

23.06 «Водоснабжение»

23.08 «Прочие вспомогательные производства»

При рассмотрении карточки счета 20.01.1 по овсу и горчице (Приложение 23) видно, что в ОАО «Самаринское» затраты по производству данных культур отражаются на счетах 23.03 «Машинно-тракторный парк» и 23.04 «Автомобильный транспорт».

Согласно документу по отражению затрат по счету 23.03 «Машинно-тракторный парк» и 23.04 «Автомобильный транспорт», разработанному данной организацией самостоятельно (Приложение 25), затраты на производство овса и горчицы отражаются по следующим направлениям:

1. По счету 23.03 «Машинно-тракторный парк»:

- Амортизация оборудования;
- Заработная плата рабочих;
- Расчеты по социальному страхованию и обеспечению;
- Топливо;
- Запасные части;
- Инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- Расчеты с поставщиками и подрядчиками;
- Расходы будущих периодов

2. По счету 23.04 «Автомобильный транспорт»:

- Амортизация оборудования;
- Заработная плата рабочих;
- Расчеты по социальному страхованию и обеспечению;
- Топливо;
- Запасные части;
- Строительные материалы;
- Расчеты с поставщиками и подрядчиками.

Бухгалтерские проводки по учету затрат на производство овса и горчицы по счету 23.03 «Машинно-тракторный парк» и 23.04

«Автомобильный транспорт» сформированы на основании документа по отражению затрат по данным счетам, разработанному данной организацией самостоятельно (Приложение 25) и представлены в таблице 3.2. и таблице 3.3. соответственно.

Таблица 3.2.

## Бухгалтерские проводки по счету 23.03 «Машинно-тракторный парк»

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	
			Овес	Горчица
Начисление амортизации на основные средства вспомогательного производства	23.03 «Машинно-тракторный парк»	02 «Амортизация основных средств»	45608	27281
Начислена заработная плата работников	23.03 «Машинно-тракторный парк»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	62621	37457
Начисление платежей по социальному страхованию и обеспечению	23.03 «Машинно-тракторный парк»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	20067	12004
Отпущено топливо в вспомогательное производство	23.03 «Машинно-тракторный парк»	10.03 «Топливо»	38271	22892
Списаны строительные материалы, израсходованные на содержание вспомогательных производств	23.03 «Машинно-тракторный парк»	10.08 «Строительные материалы»	2804	1677
Списаны инвентарь и хозяйственные принадлежности, израсходованные на вспомогательных производствах	23.03 «Машинно-тракторный парк»	10.09 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»	157	94
Принятие к оплате счетов поставщиков за выполненные ими для цехов вспомогательных производств	23.03 «Машинно-тракторный парк»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	2060	1232

## Продолжение таблицы 3.2.

Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) расходов будущих периодов	23.03 «Машинно-тракторный парк»	97 «Расходы будущих периодов»	26	16
--	---------------------------------	-------------------------------	----	----

Таблица 3.3.

## Бухгалтерские проводки по счету 23.04 «Автомобильный транспорт»

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	
			Овес	Горчица
Начисление амортизации на основные средства вспомогательного производства	23.04 «Автомобильный транспорт»	02 «Амортизация основных средств»	5138	61
Начислена заработная плата работников	23.04 «Автомобильный транспорт»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	42894	512
Начисление платежей по социальному страхованию и обеспечению	23.04 «Автомобильный транспорт»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	13748	164
Отпущено топливо в вспомогательное производство	23.04 «Автомобильный транспорт»	10.03 «Топливо»	53178	635
Отпущены запасные части для ремонта автомобилей	23.04 «Автомобильный транспорт»	10.05 «Запасные части»	58478	698
Списаны строительные материалы, израсходованные на содержание вспомогательных производств	23.04 «Автомобильный транспорт»	10.08 «Строительные материалы»	609	7
Принятие к оплате счетов поставщиков за выполненные ими для цехов вспомогательных производств	23.04 «Автомобильный транспорт»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	682	8

Согласно учетной политике организации (Приложение 2) в ОАО «Самаринское» списание расходов, собранных на счете 23 «Вспомогательные

производства» осуществляется пропорционально фактической себестоимости выполненных работ.

Помимо счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» затраты, связанные с производством, отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Затраты по данным счетам являются косвенными и включаются в себестоимость продукции путем их распределения, согласно какой-либо выбранной базе.

Общепроизводственные (производственные) расходы — это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством.

Общехозяйственные (непроизводственные) расходы осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации.

На основании оборотно-сальдовой ведомости по счету 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» (Приложение 26, 27) составлена таблица 3.4, в которой представлены косвенные затраты ОАО «Самаринское» в разрезе статей затрат за сентябрь 2015 года.

Таблица 3.4.

Косвенные затраты ОАО «Самаринское» за сентябрь 2015 года.

№ п/п	Наименование статей расходов	Сумма расходов, руб.	По способу включения в себестоимость	Учетный регистр
1.	Административно-управленческие расходы	5,62	Общехозяйственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 26
2.	Водоснабжение	5173,32	Общехозяйственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 26
3.	Оплата информационных, аудиторских и консультационных услуг	450	Общехозяйственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 26

## Продолжение таблицы 3.4.

4.	Отпускные	30031,02	Общехозяйственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 26
5.	Прочие расходы	102691,20	Общехозяйственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 26
6.	Ремонт деталей и узлов	1868418,00	Общехозяйственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 26
7.	Содержание персонала, не связанного с производством	1078658,14	Общехозяйственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 26
8.	Электроснабжение	805,08	Общехозяйственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 26
9.	Оплата труда	317101,82	Общепроизводственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 25
10	Отчисления на соц. нужды	101427,25	Общепроизводственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 25
11	Прочие расходы	70426	Общепроизводственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 25
12	Газоснабжение	53462,19	Общепроизводственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 25
13	Ветеринарные услуги	17825	Общепроизводственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 25
14	Услуги сторонних организаций	14123,64	Общепроизводственные	Оборотно-сальдовая ведомость по счету 25

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы в ОАО «Самаринское» отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» соответственно с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Согласно учетной политике ОАО «Самаринское» (Приложение 2), расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», в последний день истекшего месяца списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с последующим их распределением между объектами калькулирования методом распределения затрат пропорционально стоимости видов продукции.

### 3.3. Калькулирование себестоимости

Себестоимость - это стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат на ее производство и реализацию.

Калькулирование себестоимости - совокупность методов учета затрат на производство, приемов и способов исчисления себестоимости готовой продукции. [14, с.5].

Согласно учетной политике (Приложение 2) ОАО «Самаринское» оценивает сельскохозяйственную продукцию собственного производства текущего года до определения в конце года фактической себестоимости по плановой себестоимости производства.

Таким образом бухгалтерский учет затрат на производство в ОАО «Самаринское» ведется с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Этот счет используется организацией при необходимости.

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

По кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных

работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и др.).

В ОАО «Самаринское» выпущенная продукция растениеводства, а именно овес (зерно и солома) и горчица, оценивается по учетным ценам. В качестве таковых используется плановая производственная себестоимость.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Экономия, т. е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи». Перерасход, т. е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывается со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью.

При данном методе учета на основе документа «Расчет на корректировку себестоимости продукции растениеводства и распределение калькуляционных разниц по каналам использования продукции за 2015 год» (Приложение 28) сформированы бухгалтерские проводки по учету затрат на производство овса и горчицы и представлены в таблице 3.5.

Таблица 3.5.

**Бухгалтерские проводки по учету затрат на производство и выпуску  
продукции (овес и горчица)**

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	
			Овес	Горчица
Отражены фактические затраты на производство овса и горчицы	20.01.1 «Растениеводство»	10 «Материалы», 23.03 «Машинно-тракторный парк», 23.04 «Автомобильный транспорт», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»	569518,31	275971,90

## Продолжение таблицы 3.5.

Отражен выпуск овса и горчицы в оценке по фактическим затратам	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	20.01.1 «Растениеводство»	569518,31	275971,90
Отражен выпуск овса и горчицы в оценке по плановой себестоимости	43 «Готовая продукция»	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	470340,38	251119,9
Списание плановой себестоимости проданной продукции	90 «Продажи»	43 «Готовая продукция»	470340,38	251119,9
Выявление отклонения фактических затрат от плановых при производстве овса и горчицы. Отражение перерасхода.	90 «Продажи»	40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	99177,93	24852

В ОАО «Самаринское» фактическая себестоимость единицы продукции определяется делением общей суммы фактических затрат на производство на валовый сбор (ц). По овсу себестоимость определяется по основной продукции - зерну и по побочной продукции - соломе отдельно. Затраты, приходящиеся на побочную продукцию (солому) определяются путем отнесения на нее затрат, связанных с расходами на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и другие работы по ее заготовке.

Определив общую сумму затрат по основной и побочной продукции, из нее вычитают плановую ее себестоимость, отраженную по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», и получают сумму отклонений между фактическими затратами и плановой себестоимостью продукции. Фактическую себестоимость 1 ц овса и горчицы рассчитывают путем деления суммы фактических затрат на производство данной культуры на валовый сбор.

Для перевода на основную продукцию в ОАО «Самаринское» используют коэффициенты перевода: для овса – 1 и 0,08, для горчицы – 1, устанавливаемые организацией, которые представлены в документе «Расчет на корректировку себестоимости продукции растениеводства и распределение калькуляционных разниц по каналам использования продукции за 2015 год» (Приложение 28).

Рассмотрим расчет себестоимости овса и горчицы за 2015 год (Приложение 28) в таблице 3.6.

Таблица 3.6.

## Расчет себестоимости овса и горчицы за 2015 год

Наименование с/х культур	га	Валовый сбор, ц	Факт. затраты, руб.	Факт. себестоимость 1 ц, руб.	План. себестоимость, руб.	Разница всего, руб.
ОВЕС	60					
Зерно		982	562280,81	572,59	465925,86	96354,95
Солома		158	7237,50	45,81	4414,52	2822,98
ГОРЧИЦА	64	359	275971,90	768,72	251119,9	24852

Согласно данным таблицы 3.5, плановая себестоимость превышает фактическую себестоимость и по овсу и по горчице. Таким образом, наблюдается перерасход в размере: по овсу - 96354,95 руб. и 2822,98 руб., по горчице – 24852 руб.

Возникшая разница в связи с превышением фактических затрат над плановыми распределяется по каналам использования. Распределение калькуляционных разниц по каналам использования овса и горчицы за 2015 год (Приложение 28) отражено в таблице 3.7.

Таблица 3.7.

Распределение калькуляционных разниц по каналам использования овса  
и горчицы за 2015 год

Наименование с/х культур	Вал. сбор, ц	Разница всего, руб.	Каналы использования продукции							
			Остаток на склад счет 43 «Готовая продукция»		Продажа счет 90 «Продажи»		Корм животным счет 20.01.2 «Животноводство»		Семена Счет 20.01.1. «Растениеводство»	
			к-во, ц	Сумма, руб.	к-во, ц	Сумма, руб.	к-во, ц	Сумма, руб.	к-во, ц	Сумма, руб.
Овес										
- Зерно	982	96354,95	889,96	87323,88	92,04	9031,07				
- Солома	158	2822,98					158	2822,98		
Горчица	359	24852							359	24852

Из таблицы видно, что большая часть овса (зерно) остается на складе - 889,96 ц, остальное идет на продажу - 92,04 ц, а вся солома идет на корм животным – 158 ц. Горчица полностью используется для дальнейшего посева (семена) – 359 ц.

Для закрытия счета 20.01.1 «Растениеводство» выявленные суммы отклонений распределяют по каждому виду продукции в соответствии с направлением ее использования, базой распределения при этом является валовый сбор (ц).

### 3.4. Пути совершенствования учета затрат в ОАО «Самаринское»

В ходе исследования формирования себестоимости установлено, что при возникновении калькуляционных разниц ОАО «Самаринское» распределяет их по каналам использования продукции. Калькуляционные разницы по овсу (зерно) распределяется таким образом: 90.6 % (87323,88

руб.) – на счет 43 «Готовая продукция» на склад для хранения, 9,4% (9031,07 руб.) – на счет 90 «Продажи» на проданную продукцию.

В качестве одного из путей совершенствования учета затрат рекомендуется отразить данный факт в учетной политике ОАО «Самаринское» на 2017 год в следующей форме: «По итогам формирования разниц в затратах на производство 90 – 95% разницы списывать на готовую продукцию и 5-10% - на продажу. Базой распределения при этом считать валовый сбор (ц)».

Для максимизации эффективности многоаспектной экономической деятельности сельскохозяйственного предприятия имеет смысл серьезно задуматься над разработкой и применением усовершенствованных учетно-аналитических и калькуляционных систем, которые позволят руководству предприятия принимать эффективные управленческие решения.

Поэтому в качестве пути совершенствования учета затрат в ОАО «Самаринское» рекомендуется применить функциональный метод учета (метод ABC) для распределения производственных затрат и исчисления себестоимости продукции, а именно овса и горчицы.

При традиционных подходах калькулирования себестоимости причиной возникновения затрат считается продукт, на который данные затраты можно отнести по прямому признаку. Функциональный учет основан на том, что продукция не является причиной возникновения затрат, а причина - это операции, действия, в результате которых и возникают затраты.

Алгоритм определения себестоимости продукции по методу ABC состоит из нескольких этапов:

- 1) установление основных процессов, связанных с производством;
- 2) определение затрат по каждому выявленному процессу;
- 3) выделение драйверов затрат по каждому выявленному процессу;

4) применение ставки драйверов затрат к продуктам (единицам затрат). Расчет ставки драйвера затрат для всех накопителей затрат по процессам проводят по формуле:

$$RD = P / D, \quad (4.1)$$

где RD – ставка драйвера затрат; P – объем затрат по процессу; D – драйвер затрат (число операций).

При разработке и внедрении проекта метода ABC на базе системы учета, существующей на предприятиях сельского хозяйства, необходимо учитывать требования бухгалтерского и налогового законодательств, касающиеся отражения информации о себестоимости, выручке и имуществе предприятия. Следует также учитывать требование рациональности формирования информации, при котором экономический эффект от ее использования должен превышать дополнительные издержки, связанные с получением соответствующих данных.

Чтобы нагляднее представить результаты применения функционального метода, обратимся к условно-цифровому примеру, в котором сельскохозяйственное предприятие ОАО «Самаринское» специализируется на выращивании зерновых и зерно-бобовых культур. В качестве объектов калькулирования приведены овес и горчица.

Расчет прямых производственных затрат выполнен на основе данных, содержащихся в технологических картах (Приложение 29) и представлен в таблице 3.8.

Таблица 3.8.

## Расчет прямых производственных затрат

Вид продукции	Объем произв-водства, т	Прямые трудозатраты, чел. час	Прямые материальные затраты на единицу продукции, руб.	Всего прямых материальных затрат, руб.	Всего прямых затрат на оплату труда, руб.
Овес	180	1203,8	1167,3	210114	982291
Горчица	64	225,3	2781,25	178000	176416,4
Всего	244	-	-	388114	1158707,4

После определения прямых затрат необходимо приступить непосредственно к распределению накладных затрат, образующихся во время ведения хозяйственных процессов. Перечень процессов, напрямую не зависящих от объема производства культур, включает обслуживание техники, подвоз удобрений, семян и воды, транспортировку зерна с поля, расходы на хранение зерна.

Распределение затрат по видам деятельности и определение драйверов затрат осуществлено на основании технологических карт (Приложение 29) и оборотно-сальдовой ведомости по счету 20.01.1 за 2015 год (Приложение 22) и представлено в таблице 3.9.

Таблица 3.9.

## Виды деятельности и соответствующие им носители затрат

Накопитель затрат по процессу	Драйвер затрат за 1 год	Затраты по процессу, руб	Значение носителя затрат (число операций) по видам культур	
			овес	горчица
Обслуживание техники	Число используемых с/х машин	97978	42	14
Подвоз удобрений, семян и воды	Число доставок	90163	5	6
Транспортировка зерна с поля	Число доставок	140704	2	4
Расходы на хранение зерна	Время хранения, дн.	22024	365	365
Итого накладных расходов	-	350869	-	-

В данном примере сведения таблицы 3.9. позволили выполнить два первых этапа калькулирования ABC - методом, т.е. определить процессы, связанные с производством, и установить затраты по каждому выявленному процессу.

Расчет ставок драйверов затрат, осуществляемый в соответствии с приведенной формулой (4.1), представлен в таблице 3.10.

Таблица 3.10.

## Расчет ставок драйверов по процессам

Вид деятельности	Затраты Р, руб	Значение носителя затрат D (число операций)	Ставка драйвера затрат RD
Обслуживание техники	97978	56	1750
Подвоз удобрений, семян и воды	90163	11	8197
Транспортировка зерна с поля	140704	6	23451
Расходы на хранение зерна	22024	730	30

Ставки драйверов позволили определить стоимость осуществления одной производственной операции. Теперь полученные значения ставок можно применять непосредственно к объектам калькулирования (таблица 3.11).

Таблица 3.11.

## Распределение накладных затрат по видам продукции

Вид деятельности	Ставка драйвера затрат RD	Овес		Горчица	
		Количество операций D	Стоимость, руб.	Количество операций D	Стоимость, руб.
Обслуживание техники	1750	42	73500	14	24500
Подвоз удобрения, семян и воды	8197	5	40985	6	49182
Транспортировка зерна с поля	23451	2	46902	4	93804
Расходы на хранение зерна	30	365	10950	365	10950

## Продолжение таблицы 3.11.

Всего накладных расходов, руб.	-	-	172337	-	178436
Объем производства, т	-	-	180	-	64
Накладные расходы в расчете на единицу продукции, руб./т	-	-	957	-	2788

Расчеты показали, что величина накладных расходов, приходящихся на производство 1 т горчицы (2788 руб.), гораздо больше, чем на производство такого же количества овса (957 руб.).

Рассматриваемый метод калькулирования позволяет постатейно проанализировать затраты по каждой культуре и выявить причину тех или иных отклонений. В данном примере разница объясняется значительными различиями в количестве используемых с/х машин, а также в объемах производства. После определения процессов и проведения подготовительных вычислений по каждому из них можно приступить непосредственно к исчислению себестоимости продукции ОАО «Самаринское».

Расчет выполнен, исходя из данных технологических карт (Приложение 29) и оборотно-сальдовой ведомости по счету 20.01.1 за 2015 год (Приложение 22) и представлен в таблице 3.12.

Таблица 3.12.

## Расчет себестоимости культур функциональным методом, руб.

Статьи затрат	Овес	Горчица	Всего
Прямые производственные затраты			
Семена	48113	40000	2565142
Удобрения	162000	138000	2949000
Затраты на оплату труда	982291	176416,4	15241300,4
Совокупная величина прямых затрат	1192404	354416,4	30223657,6
Накладные производственные затраты			
Обслуживание техники	73500	24500	104860
Подвоз удобрения, семян и воды	40985	49182	454704
Транспортировка зерна с поля	46902	93804	781872
Расходы на хранение зерна	10950	10950	372762
Совокупная величина накладных затрат	172337	178436	1714198

Продолжение таблицы 3.12.

<b>Всего затрат</b>	<b>1364741</b>	<b>532852,4</b>	<b>31937855,6</b>
Количество произведенной продукции, т	180	64	-
Себестоимость, руб./т	7582	8326	-

Расчет функциональным методом не только позволил наиболее точно определить производственную себестоимость каждого вида продукции, но и дал возможность оценить величину затрат по каждому выявленному процессу.

В данном случае на себестоимость горчицы и овса значительное влияние оказывают накладные затраты.

При производстве овса большую сумму накладных затрат составляют затраты на обслуживание техники (73500 руб.), следовательно, чтобы их уменьшить необходимо заменить устаревшую сельскохозяйственную технику на более новую.

При производстве горчицы значительная сумма затрат приходится на транспортировку зерна с поля (93804 руб.). Чтобы уменьшить данные затраты, имеет смысл задуматься над увеличением производительности техники, путем покупки дополнительного прицепного оборудования с целью увеличения грузоподъемности сельскохозяйственных машин.

Функциональный метод учета затрат позволит руководству ОАО «Самаринское» определить по какому именно процессу (функции) затраты составляют наибольший удельный вес в общей сумме затрат, в последствии выявить причины этого и принять меры по сокращению данных затрат с целью снижения себестоимости продукции.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Формирование затрат на производство и их учет имеют большое значение для финансово-хозяйственной деятельности организации. Если бухгалтерский учет производственных затрат ведется в организации верно, руководство организации сможет проанализировать данные затраты, выявить долю тех или иных затрат в себестоимости продукции, установить причины роста затрат на производство и в последствии принять меры по их сокращению с целью снижения себестоимости.

В данной работе изучен учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции, а именно овса и горчицы, а также внесены предложения по совершенствованию учета затрат на предприятии.

В качестве объекта исследования выступает сельскохозяйственное предприятие открытое акционерное общество «Самаринское», а предметом исследования – затраты на производство овса и горчицы.

Основными видами деятельности ОАО «Самаринское» является производство сельскохозяйственной продукции.

Основные экономические показатели деятельности ОАО «Самаринское» свидетельствуют о следующем:

Выручка за период 2013-2015гг. значительно возросла. Это является положительным моментом для организации и свидетельствует об увеличении объема продаж в течение рассматриваемого периода.

По показателю себестоимости продаж в 2014 году наблюдается увеличение, что произошло в связи с ростом объема производства и удорожанием материалов. В 2015 году произошло снижение себестоимости. Прибыль от продаж продукции основного вида деятельности растет.

В 2014 году наблюдалось снижение рентабельности продаж на 7,45 %. Снижение рентабельности продаж обусловлено опережением роста затрат

над ростом выручки. В 2015 году рентабельность продаж увеличилась на 16,91 % и составила 31,75%.

Анализируя основные производственные средства предприятия, можно отметить положительную динамику, причиной которой стало привлечение новых основных средств в производство.

Среднегодовая сумма дебиторской задолженности в исследуемом периоде снижается. Среднегодовая сумма кредиторской задолженности в 2014 году увеличилась 24252,5 тыс. руб., а вот в 2015 году произошло ее уменьшение на 7268,5 тыс. руб.

Материальные затраты на выпуск продукции в 2014 году по сравнению с 2013 годом возросли на 276998 тыс. руб., что произошло вследствие увеличения объемов выпуска и продаж, освоения новых производств, а также в связи с удорожанием материалов и сырья. В 2015 году произошло снижение материальных затрат на 107829 тыс. руб.

В целом, можно сказать о стабильной работе предприятия.

Говоря о показателях абсолютной и быстрой ликвидности ОАО «Самаринское», можно сделать вывод о том, что организация не имеет возможности быстро погасить свои краткосрочные финансовые обязательства. Однако в 2014 и в 2015 году наблюдается тенденция увеличения показателя текущей ликвидности.

Показатель коэффициента платежеспособности говорит о том, что организация ОАО «Самаринское» не является достаточно платежеспособной.

Произведя расчет показателей финансовой устойчивости ОАО «Самаринское» можно сделать следующие выводы:

Коэффициент концентрации собственного капитала свидетельствует о том, что чуть более половины активов организации сформированы за счет собственного капитала.

Коэффициент текущей задолженности в анализируемом периоде имеет тенденцию к снижению. С каждым годом все меньшая часть активов организации формируется за счет краткосрочных заемных средств.

Коэффициент устойчивого финансирования увеличивается на протяжении исследуемого периода. Увеличение данного показателя свидетельствует о том, что большая часть активов организации формируется за счет устойчивых источников финансирования, а именно собственного капитала и долгосрочных заемных средств.

Коэффициент финансового левериджа (риска) в 2014 году увеличился на 0,14 и составил 1,02, однако в 2015 году по сравнению с 2014 годом данный показатель снизился и составил 0,76, что свидетельствует о снижении риска вложений капитала в организацию ОАО «Самаринское».

Бухгалтерская служба организации ОАО «Самаринское» состоит из 4 работников. Организацию и ведение бухгалтерского учета предприятие осуществляет автоматизировано в программе «1С: Бухгалтерия».

Основанием для правильного учета производственных затрат является оформление необходимой первичной документации, которую в ОАО «Самаринское» можно подразделить на документацию: по учету затрат материальных ценностей, по учету затрат труда, по учету затрат средств труда и по учету выпуска и использования продукции.

В целом первичный учет в ОАО «Самаринское» отвечает установленным требованиям, применяются унифицированные формы первичных документов, документы заполняются правильно.

Производство продукции растениеводства, в частности, овса и горчицы в ОАО «Самаринское» учитывается на активном калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчете 20.01.1 «Растениеводство».

Синтетический и аналитический учет производственных затрат в растениеводстве в ОАО «Самаринское» ведется в оборотно-сальдовой ведомости по счету 20.01.1 по номенклатурным группам в разрезе статей затрат и в карточке счета 20.01.1.

В ходе изучения учетной документации, отражающей затраты по растениеводству, выяснилось, что в ОАО «Самаринское» часть затрат на производство горчицы и овса сначала учитывается на счете 23

«Вспомогательные производства», а именно на субсчетах 23.03 «Машинно-тракторный парк» и 23.04 «Автомобильный транспорт», а затем уже переносятся на счет 20.01.1. «Растениеводство». Так происходит в связи с тем, что сельскохозяйственные работы ведутся с применением специализированной техники и машин.

Согласно учетной политике ОАО «Самаринское», расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», в последний день истекшего месяца списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с последующим их распределением между объектами калькулирования методом распределения затрат пропорционально стоимости видов продукции.

Бухгалтерский учет затрат на производство в ОАО «Самаринское» ведется с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В ходе расчета себестоимости выяснилось, что плановая себестоимость превышает фактическую себестоимость и по овсу, и по горчице. Таким образом наблюдается перерасход в размере: по овсу - 96354,95 руб. и 2822,98 руб., по горчице – 24852 руб.

При рассмотрении каналов использования данной продукции выяснилось, что большая часть овса (зерно) остается на складе -889,96 ц, остальное идет на продажу - 92,04 ц, а вся солома идет на корм животным – 158 ц. Горчица полностью используется для дальнейшего посева (семена) – 359 ц.

Для закрытия счета 20.01.1 «Растениеводство» выявленные суммы отклонений распределяют по каждому виду продукции в соответствии с направлением ее использования, базой распределения при этом является валовый сбор (ц).

В целом учет затрат на производство овса и горчицы соответствует установленным требованиям. Однако, для оптимизации учета затрат и калькулирования себестоимости нами были предложены следующие пути совершенствования:

В качестве одного из путей совершенствования учета затрат рекомендуется отразить факт распределения разниц между фактической и плановой себестоимостью в учетной политике ОАО «Самаринское» на 2017 год в следующей форме: «По итогам формирования разниц в затратах на производство 90 – 95% разницы списывать на готовую продукцию и 5-10% - на продажу. Базой распределения при этом считать валовый сбор (ц)»

Также в качестве пути совершенствования учета затрат в ОАО «Самаринское» рекомендуется применить функциональный метод учета (метод ABC) для распределения производственных затрат и исчисления себестоимости продукции, а именно овса и горчицы.

Расчет функциональным методом не только позволил наиболее точно определить производственную себестоимость каждого вида продукции, но и дал возможность оценить величину затрат по каждому выявленному процессу. В данном случае на себестоимость горчицы и овса значительное влияние оказывают накладные затраты.

При производстве овса большую сумму накладных затрат составляют затраты на обслуживание техники (73500 руб.), следовательно, чтобы их уменьшить необходимо заменить устаревшую сельскохозяйственную технику на более новую.

При производстве горчицы значительная сумма затрат приходится на транспортировку зерна с поля (93804 руб.). Чтобы уменьшить данные затраты, имеет смысл задуматься над увеличением производительности техники, путем покупки дополнительного прицепного оборудования с целью увеличения грузоподъемности сельскохозяйственных машин.

Для максимизации эффективности экономической деятельности ОАО «Самаринское» имеет смысл серьезно задуматься над применением функционального метода учета затрат в производственной практике организации, который позволит руководству принимать эффективные управленческие решения.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: часть первая, вторая – Ресурс доступа: <http://base.garant.ru/10164072/>
2. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: часть вторая – Ресурс доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>
3. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] – Ресурс доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/)
4. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ: от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) - Ресурс доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_20081/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/)
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ: от 06.10.2008 г. № 106н (ред. от 6 апреля 2015) - Ресурс доступа: <http://base.garant.ru/12163097/>
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) - Ресурс доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12508/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/)
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010) - Ресурс доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_law\\_18609/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_18609/)
8. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. [Электронный ресурс]: приказ Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. N 792 - Ресурс доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=59524>

9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г № 94н (ред. от 8.11.2010) – Ресурс доступа: <http://base.garant.ru/12121087/>
10. Арефкина, Е.И. Правовые основы бухгалтерского учета [Текст]: учебник / Е.И. Арефкина, Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова. – Москва: Проспект, 2014. – 312 с.
11. Бабаев, Ю. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) [Текст]: учебное пособие / Ю. Бабаев. – Москва: Вузовский учебник, 2014. – 188 с.
12. Белов, Н.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст]: учебник / Н.Г. Белов, Л.И. Хоружий. – Москва: Эксмо, 2010. – 608 с.
13. Богаченко, В. М. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. - 19-е изд., стер. - Ростов-на-Дону: Феникс, 2015. – 510 с.
14. Бондина, Н.Н. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в отраслях АПК [Текст]: учебник / Н.Н. Бондина, А.М. Севастьянов, И.В. Павлова. – Москва: КолосС, 2010. - 189 с.
15. Бреславцева, Н. Бухгалтерский учет [Текст]: учебное пособие / Н. Бреславцева, Н. Михайлова, О. Гончаренко. - Ростов-на-Дону: Феникс, 2012. – 318 с.
16. Войтоловский Н.В. Комплексный экономический анализ коммерческих организаций [Текст]: учебник / Н.В. Войтоловский, А.П. Калинина. – Санкт-Петербург: СПбГУЭФ, 2010. – 264 с.
17. Галкина, Е. Бухгалтерский учет и аудит [Текст]: учебное пособие / Е. Галкина. – Москва: КноРус, 2013. – 588 с.
18. Герасимова, Л.Н. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебное пособие / Л.Н. Герасимова. - Ростов-на-Дону: Феникс, 2010. – 352 с.
19. Гетьман, В.Г. Финансовый учет [Текст]: учебник / В.Г. Гетьман. - 5-е изд. – Москва: ИНФРА-М, 2012. – 784 с.

20. Головнина, Л. А., Жигунова О. А. Экономический анализ [Текст]: учебник / Л.А. Головнина, О.А. Жигунова. – Москва: КноРус, 2010. – 400 с.
21. Зонова, А. Бухгалтерский финансовый учет. Стандарт третьего поколения [Текст]: учебное пособие / А. Зонова, И. Бачуринская, С. Горячих. - Санкт-Петербург: Питер, 2011. – 480 с.
22. Иерусалимова, А.Н. Бухгалтерский учет затрат на производство в растениеводстве [Текст] / А.Н. Иерусалимова // Инновационная экономика России: от антикризисных мер к стабилизации и сбалансированному развитию: сб. научных трудов студентов / под ред. д-ра экон. наук, проф. В. Г. Шубаевой. – Санкт-Петербург, 2015. – с. 117-121.
23. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учебник / В.Б. Ивашкевич. - 2-е изд. - Москва: ИНФРА-М, 2011. - 576 с.
24. Карагодин, Д.А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в отраслях производственной сферы АПК: теория и практические задания [Текст]: учебное пособие / Д.А. Карагодин. – Оренбург: ОГАУ, 2012. – 109 с.
25. Касьянова, Г.Ю. Практическое руководство по корреспонденции счетов, учету и документированию хозяйственных операций [Текст]: учебное пособие / Г.Ю. Касьянова. – Москва: АБАК, 2016. - 864 с.
26. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / Н.П. Кондраков. – Москва: ИНФРА-М, 2012. – 681 с.
27. Костюкова, Е.И. Опыт внедрения метода ABC на примере сельскохозяйственных организаций [Текст] / Е.И. Костюкова, И.Г. Дерябина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. - №37. – с. 2 – 10.
28. Крылова, Т.А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учебное пособие / Т.А. Крылова. – Санкт-Петербург: СПбГИЭУ, 2011. – 143 с.

29. Кузьмина, М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы [Текст]: учебное пособие / М.С. Кузьмина. - 3-е изд., стер. - Москва: КНОРУС, 2016. - 248 с.
30. Левшова С. Бухгалтерский учет: шаг за шагом [Текст]: учебное пособие / С. Левшова. - Санкт-Петербург: Питер, 2012. — 224 с.
31. Лисович, Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве [Текст]: учебник / Г.М. Лисович. – Москва: Финансы и статистика, 2011. – 318 с.
32. Мельников, И.А. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / И.А. Мельников. – Москва: Дрофа, 2012. – 304 с.
33. Петранева, Г.А. Экономика сельского хозяйства [Текст]: учебник / Г.А. Петранева, Н.Я. Коваленко, А.Н. Романов, О.А. Моисеева; под ред. Г.А. Петраневой. - Москва: ИНФРА-М, 2012. - 288 с.
34. Пизенгольц, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст] В 2 т. Т. 2. Бухгалтерский управленческий учет. / М.З. Пизенгольц. – Москва: Финансы и статистика, 2002. - 400 с.
35. Пипко, В. Учет производства и калькулирование себестоимости продукции в условиях агробизнеса [Текст]: учебное пособие / В. Пипко. – Москва: Вузовский учебник, 2012. – 208 с.
36. Феськова, М.В. Методика учета затрат на производство продукции в системе бизнес-процессов и центров ответственности [Текст] / М.В. Феськова // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 21. - с. 2 – 9.
37. Янковский, К. П. Управленческий учет. Стандарт третьего поколения [Текст]: учебное пособие / К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь. – Санкт-Петербург: Питер, 2011. - 368 с.

## СПИСОК ПРИЛОЖЕНИЙ

- Приложение 1. Организационная структура ОАО «Самаринское»
- Приложение 2. Учетная политика ОАО «Самаринское»
- Приложение 3. Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2015 г.
- Приложение 4. Отчет о финансовых результатах за 12 месяцев 2015 г.
- Приложение 5. Рабочий план счетов бухгалтерского учета
- Приложение 6. График документооборота ОАО «Самаринское»
- Приложение 7. Акт расхода семян и посадочного материала
- Приложение 8. Акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений
- Приложение 9. Заборная карта на получение материальных ценностей
- Приложение 10. Табель учета рабочего времени
- Приложение 11. Путевой лист грузового автомобиля
- Приложение 12. Наряд на сдельную работу
- Приложение 13. Расчетный листок
- Приложение 14. Ведомость амортизации основных средств за 2015 г.
- Приложение 15. Реестр отправки зерна и другой продукции с поля
- Приложение 16. Накладная на перемещение
- Приложение 17. Ведомость движения зерна и другой продукции
- Приложение 18. Акт на сортировку и сушку продукции растениеводства
- Приложение 19. Товарная накладная
- Приложение 20. Счет-фактура
- Приложение 21. Анализ счета 20.01.1 за 2015 год
- Приложение 22. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 20.01.1 за 2015 год
- Приложение 23. Карточка счета 20.01.1 за 2015 год
- Приложение 24. Обороты по счету 20.01.1 за 2015 год
- Приложение 25. ОАО «Самаринское» затраты 23.03 и 23.04 за 9 мес. 2015 г.
- Приложение 26. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 25 за сентябрь 2015 года

Приложение 27. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 26 за сентябрь 2015 года

Приложение 28. Расчет на корректировку себестоимости продукции растениеводства и распределение калькуляционных разниц по каналам использования продукции за 2015 год

Приложение 29. Технологические карты (овес, горчица)