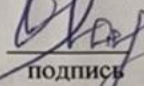


Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Институт экономики управления и природопользования
Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ

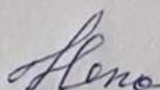
Заведующий кафедрой

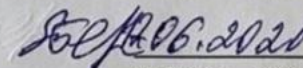

подпись О.Н. Харченко
инициалы, фамилия
« 22 » 06 2020 г.

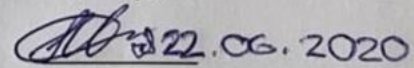
БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

38.03.01 Экономика
профиль 38.03.01.01.01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит
(в коммерческих организациях)

**УЧЕТ ЗАТРАТ И АНАЛИЗ СЕБЕСТОИМОСТИ
ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА
(на примере СПК «Копьёвский»)**

Научный руководитель  доцент, канд. экон. наук Н.В. Непомнящая
подпись, дата

Консультант  ст. преподаватель Е. С. Берестова
подпись, дата

Выпускник  Т.А. Немкова
подпись, дата

Красноярск 2020

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Учет затрат на производство продукции животноводства в СПК «Копьёвский».....	6
1.1 Особенности технологии производства и ее влияние на организацию учета затрат.....	6
1.2 Учет прямых расходов.....	11
1.3 Учет и распределение косвенных расходов.....	18
2 Сводный учет и калькулирование себестоимости продукции животноводства в СПК «Копьёвский».....	23
2.1 Организация сводного учета.....	23
2.2 Калькулирование себестоимости продукции животноводства.....	27
3 Анализ затрат на производство продукции животноводства в СПК «Копьёвский».....	37
3.1 Анализ себестоимости отдельных видов продукции животноводства.....	37
3.2 Анализ факторов, влияющих на изменение себестоимости продукции животноводства.....	42
Заключение.....	51
Список использованных источников.....	56
Приложения А-Ф.....	59

ВВЕДЕНИЕ

Одним из наиболее важных участков бухгалтерского учета является учет затрат на производство и калькулирование себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ или оказываемых услуг.

Организация бухгалтерского учета затрат в животноводстве имеет свои особенности, определяемые условиями сельскохозяйственного производства.

Важным экономическим показателем работы любого сельскохозяйственного предприятия, занимающегося животноводством, является себестоимость продукции (мяса, молока). Снижение себестоимости при производстве продукции приводит к увеличению суммы прибыли и уровня рентабельности. Для снижения себестоимости необходимо знать ее состав, структуру и факторы ее динамики. Исчисление себестоимости единицы продукции или услуг по статьям расходов осуществляется посредством калькулирования, которое представляет собой совокупность способов группировки затрат и определения производственной и полной себестоимости всего объема продукции и ее отдельных видов.

Актуальность выбранной темы заключается в том, что показатель себестоимости оказывает наибольшее влияние на состояние и перспективы развития предприятия, так как от величины себестоимости во многом зависит эффективность производственной деятельности. Тема бакалаврской работы актуальна, поскольку результаты анализа себестоимости продукции являются основой для принятия грамотных, экономически обоснованных управленческих решений. Анализ себестоимости продукции и поиск резервов ее снижения помогает многим хозяйствующим субъектам избежать банкротства и выжить в условиях рыночной экономики.

Целью бакалаврской работы является выработка рекомендаций по совершенствованию учетного процесса исчисления себестоимости продукции животноводства с выводом предложений по оптимизации уровня затрат на основе проведенного анализа.

Исходя из цели работы, поставлены задачи:

- выделить особенности учета затрат на производство продукции животноводства в СПК «Копьёвский»;
- оценить порядок сводного учета и калькулирования себестоимости продукции животноводства в СПК «Копьёвский»;
- разработать рекомендации по совершенствованию учетного процесса исчисления себестоимости продукции животноводства;
- провести анализ структуры затрат на производство продукции животноводства в СПК «Копьёвский» для выявления резервов по снижению себестоимости продукции животноводства;
- вынести предложения по оптимизации уровня затрат на основе проведенного анализа.

Объектом исследования являются учетные процессы в сельскохозяйственном производственном кооперативе «Копьевский» Орджоникидзевского района республики Хакасия.

Основная специализация организации – молочное животноводство. На территории комплекса содержится крупный рогатый скот (коровы, быки, телята), лошади и гуси. СПК «Копьёвский» занимается выращиванием и реализацией мяса, яиц, молока и суточных птенцов. А также предприятие реализует молодняк крупного рогатого скота живым весом, в том числе, как племенная продажа. Выбранная тема бакалаврской работы имеет важное значение для предприятия, так как правильная организация учета затрат на производство значительно влияет на уровень себестоимости продукции, производимой в СПК «Копьёвский». Снижение затрат позволит получать прибыль и развивать производство, что для предприятия очень важно на данный момент.

Предметом исследования является практика организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции животноводства в СПК «Копьевский».

Бакалаврская работа состоит из введения, трех основных глав, заключения, списка использованных источников и приложений к работе.

Во введении обосновывается актуальность темы, определены цель и задачи, объект и предмет исследования.

В первой главе «Учет затрат на производство продукции животноводства» описаны особенности деятельности сельскохозяйственного предприятия и их влияние на учет затрат, учет и распределение прямых и косвенных расходов в СПК «Копьёвский».

Во второй главе «Сводный учет и калькулирование себестоимости продукции животноводства» рассматриваются организация сводного учета, калькулирование себестоимости продукции животноводства в СПК «Копьёвский».

В третьей главе «Анализ затрат на производство продукции животноводства» проведен анализ себестоимости отдельных видов продукции и анализ факторов, влияющих на изменение себестоимости продукции животноводства, даны рекомендации по уменьшению затрат.

В заключении обобщены основные результаты анализа, сформулированы теоретические выводы и практические рекомендации по учету затрат, разработанные в процессе написания бакалаврской работы.

Методологической основой проведения исследования послужили информационно-методические источники: нормативные и правовые документы в области бухгалтерского учета, Международные стандарты финансовой отчетности, а также литература, в которой освещается вопрос учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятии.

1 Учет затрат на производство продукции животноводства на примере СПК «Копьёвский»

1.1 Особенности технологии производства и ее влияние на организацию учета затрат

В РФ ведение бухгалтерского учета регламентируется такими нормативными документами, как Федеральным законом "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ, ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" (приказ Минфина России от 06.11.2008 N 106н, в ред.-28.04.2017 № 69н), ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" (приказ Минфина России от 06.07.1999 N 43н) и другими. Отрасль сельского хозяйства имеет ряд отличий и особенностей в ведении бухгалтерского учета затрат. Главным отличием является обособленный перечень нормативных документов, регламентирующих конкретно отрасль сельского хозяйства. Такими документами являются:

1 Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в связи с принятием Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" утвержденные Минсельхозом РФ;

2 Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве, утверждены Минсельхозом РФ;

3 Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утвержденные Приказом Минсельхоза РФ от 29.01.2002 N 68;

4 Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792;

5 Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях, утвержденные Минсельхозом РФ 16.05.2005 и другие.

Основное направление в деятельности предприятия – это молочное животноводство. На территории комплекса содержится крупный рогатый скот (коровы, быки, телята), лошади и гуси. Все животные выращиваются и содержатся для реализации мяса, яиц, молока и т.д. А также предприятие реализует молодняк крупного рогатого скота живым весом, в том числе, как племенная продажа, поэтому особенностью отрасли в бухгалтерском учете является то, что основными и оборотными средствами в учете являются живые существа. Их подразделяют на две экономические категории: предметы труда – это скот рабочий продуктивный, учитываются на счете 01.4 «Скот рабочий и продуктивный» и оборотные средства – это животные на выращивании и откорме, а также молодые особи (приплод), которые учитываются на счете 11 «Животные на выращивании и откорме. При этом они могут переходить из одного состояния в другое, изменяя содержание активов предприятия. С появлением приплода, увеличивается стоимость Оборотных активов. Вырастая до возможности отела, телочка переводится в группу Основное стадо, тем самым увеличивая статью Бухгалтерского баланса Внеоборотные активы, и соответственно, уменьшая Оборотные активы. Так же выбраковывая из основного стада, коровы переводятся в откорм, обоатно на 11 счет. Перевод скота из идной группы в другую происходит с использованием счета 08.6 «Перевод молодняка в основное стадо».

Кроме того, отличается и ведение бухгалтерского учета в сельском хозяйстве тем, что на Внеоборотные активы, учитываемые на счете 01.4 «Скот рабочий и продуктивный», не начисляется амортизация, то есть счет 02 «Амортизация основных средств» к ним применяться не будет.

Вложенные средства в производство в животноводстве так же, как выход продукции, отличаются равномерностью, они не разграничены строго во времени, как в растениеводстве. Поскольку в животноводстве, как правило, не

существует длительных разрывов в сроках вложений средств и выхода продукции, считается, что все затраты данного календарного года относятся к производству продукции этого года, но СПК «Копьёвский», как и многие другие сельско-хозяйственные предприятия, использует корма собственного производства, а их доля является наибольшей в структуре затрат. Поэтому рассчитать фактическую себестоимость продукции животноводства можно только после определения себестоимости продукции растениеводства (на корма), что возможно только в конце года после учета всех затрат отрасли [18]. По этой же причине оценку готовой продукции в момент оприходования осуществляют по плановой себестоимости, и учитывают ее на счете 40.1 «Готовая продукция». В конце года после определения фактической себестоимости производят списание калькуляционных разниц между фактической и плановой себестоимостью. Этот момент нашел отражение в п. 3.6 Учетной политики СПК «Копьёвский».

Следующей особенностью животноводства является то, что часть произведенной продукции остается на предприятии и расходуется на внутренние нужды. Эта часть используется в качестве удобрения для посевов, корма скоту, биотоплива. Так же часть производимой продукции, направляется в переработку внутри комплекса. Для учета таких операций используется счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» субсчет 3 «Общепит». На территории предприятия расположена пекарня и столовая. Готовая продукция из цехов собственного производства учитывается на счетах 40.2 «Готовая продукция столовой», 40.3 «Готовая продукция колбасного цеха» и 40.4 «Готовая продукция пекарни». В связи с этим необходимо четкое отражение движения продукции на всех этапах внутрихозяйственного оборота.

Еще одной особенностью является то, что от одного вида животных можно получить несколько видов продукции. Из-за этого появляется необходимость разграничивать затраты в бухгалтерском учете. Например, выращивая крупный рогатый скот можно получить одновременно молодняк,

мясо и молоко. Гуси приносят мясо, яйца и молодняк. Следовательно, необходимо ввести дополнительные суббсчета

Так же в животноводстве выполняемые работы не обладают большим разнообразием. Здесь технологический процесс выполняется посредством неизменных операций: кормление (Счет 10.7 «Корма») и уход за скотом, получение нужных кондиций. Все эти операции идут непрерывно друг за другом. Таким образом, временное разделение затрат по видам выполняемых работ нет. Поэтому в бухгалтерском учете не предусмотрено разделение затрат по этому признаку.

Выбытие скота в сельском хозяйстве отражается на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» при условии, что падеж животного произошел по естественной причине, либо в результате стихийного бедствия. Если же определено виновное лицо, то учет производится по счету 73.3 «Расчеты по возмещению ущерба».

Последнюю особенность учета определяет система документооборота, сопровождающего весь цикл производства от начала до получения готовой продукции. А также учетные документы, контролирующие хранение и отгрузку производимой продукции.

Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 N 68 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья" установлена необходимость применения особых первичных документов, обеспечивающих полный и своевременный контроль за движением материально-производственных запасов предприятия. Такими первичными документами являются N N СП-39 "Акт на оприходование приплода животных", СП-48 "Учетный лист движения животных и расхода кормов", СП-50 "Книжка чабана, гуртоправа, табунщика и др.", СП-51 "Отчет о движении скота и птицы на ферме", СП-52 "Карточка учета движения молодняка птицы", СП-53 "Карточка учета движения взрослой птицы", СП-54 "Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка и падеж)", СП-55 "Учетный лист убоя и падежа животных", СП-56

"Производственный отчет о переработке птицы и выходе продукции" и многие другие. Наличие таких бланков значительно отличает отрасль животноводства от любых других отраслей производства.

Как и любая другая организация, СПК «Копьевский» составляет бухгалтерскую отчетность, и по окончании года предоставляет Бухгалтерский баланс (Приложение А), Отчет о финансовых результатах (Приложение Б) и другие главные формы в Налоговую инспекцию, Министерство сельского хозяйства Республики Хакассия и в органы статистики.

Организация ведет бухгалтерский учет вручную по журнально-ордерной системе. В связи с этим многие формы заполняются в программе Microsoft Excel для удобства расчетов. Многие первичные документы не соответствуют требованиям, предъявленным Постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 N 68 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья". Первичные документы на производстве зачастую составляются от руки в свободной форме и в таком виде поступают в бухгалтерию для дальнейшей его регистрации. Необходимо утвердить и внедрить в производственный процесс первичные документы, составленные и утвержденные Нормативными документами.

Согласно учетной политике, учет производственных затрат осуществляется по традиционной учетной практике (Приложение В), так же применяется простой способ учета затрат во вспомогательных производствах: водоснабжение, электроснабжение, автотранспорт, тракторные работы и др., т.е. затраты прямо относятся на себестоимость отдельных видов производимой продукции. Такой способ учета затрат допустим и регулируется "Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях", утвержденными Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792.

Особенности регистров по учету затрат сводится к следующему:

по учету затрат на производство и взаимосвязанных с ними счетами ведется объединенный журнал-ордер №10. Он составляется на основании итоговых данных Ведомостей учета расходов цехов (Ф-12), учета затрат на услуги и хозяйства (Ф-13), учета производственных потерь (Ф-14), учета общехозяйственных расходов, prepaid расходов и non-production expenses (Ф-15).

Эти ведомости в СПК "Копьевский" составляются на основе Ведомостей и таблиц распределения сырья, заработной платы, услуг вспомогательных производств и непромышленных хозяйств, расчетов по амортизационным отчислениям, Ведомостей-расшифровок по прочим денежным расходам.

1.2 Учет прямых расходов

Нормативные документы, регулирующие порядок учета расходов в животноводстве:

1 «Методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве» (вместе с "Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях") утвержденные Приказ Минсельхоза РФ от 02.02.2004 N 73;

2 «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве», утвержденные Минсельхозом РФ;

3 Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792.

В п.2.1 Учетной политики СПК «Копьевский» отражено, на основании чего построен рабочий план счетов, однако указан там устаревший вариант Плана счетов, утвержденного Минфином России для всех отраслей в целом.

Проанализировав настоящий рабочий план счетов организации, выяснилось, что разработан он был на основе "Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению", утвержденного Приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 N 654В (Приложение Ф). Следовательно, данные из Учетной политики устарели, следует внести поправки.

Для более полного аналитического учета внутри балансового счета 20.2 "Животноводство", затраты группируют по видам производимой продукции (молоко, мясо, яйца, суточные птенцы).

Учет затрат на производство в СПК «Копьевский» ведется с подразделением на прямые затраты (Дт 20.2, 23) и косвенные, отражаемые по Дт 25.2, 26. В п. 3.6 говорится о том, что к косвенным затратам относятся расходы, учитываемые только на счете 26. Но на практике предприятие использует иной способ разделения расходов. Таким образом, находим очередное противоречие в Учетной политике.

При учете операций, связанных с производственным процессом, прямые затраты прямо и непосредственно отнесены к определенному виду продукции, производимой на сельскохозяйственном производственном комбинате «Копьёвский». Другие затраты не могут быть непосредственно отнесены к конкретным продуктам; они называются косвенными.

Рассмотрим порядок отражения учета прямых затрат на счете 20.2 «Животноводство»

В молочном скотоводстве затраты на основное стадо распределяют на приплод и молоко в пропорции один к десяти. По молодняку всех возрастов и взрослому молочному скоту на откорме (телки и бычки всех возрастов, коровы, быки-производители и волы, выбракованные из основного стада, коровы-кормилицы) рассчитывают себестоимость прироста живой массы и живой массы.

В мясном скотоводстве по основному стаду мясного скота (коровам, быкам-производителям и телятам до 8 месяцев) определяют себестоимость одной головы приплода, одного центнера живой массы телят и прироста живой массы, а также молока.

Молодняк старше 8 месяцев и взрослый мясной скот на откорме (телки и бычки всех возрастов старше 8 месяцев, коровы, быки-производители, выбракованные из основного стада) оценивают по живой массе и ее приросту в расчете на один центнер.

Расходы по счету 20.2 «Животноводство» формируются по следующим калькуляционным статьям:

- 1 Амортизация основных средств
- 2 Материалы
- 3 Топливо
- 4 Корма
- 5 Строительные материалы
- 6 Инвентарь
- 7 ГСМ
- 8 Работа трактора
- 9 Автотранспорт
- 10 Энерго-, водоснабжение, гужевой транспорт
- 11 Продукты
- 12 Заработная плата работников с отчислениями на социальные нужды
- 13 Падеж
- 14 Услуги

К прямым материальным затратам относятся корма, изготовленные в цехе растениеводства, ветеринарные медикаменты, семя быков, работы машино-тракторного парка, а также затраты на энергию и нефтепродукты, которые становятся частью готовой продукции, а их стоимость прямо и непосредственно включается в себестоимость 1ц молока и 1 головы приплода.

На статью «Амортизация основных средств» относят ежемесячные амортизационные отчисления на коровники, доильные механизмы и так далее. Амортизация на предприятии начисляется линейным способом. Списание данных расходов происходит с Кредита счета 02 «Амортизация основных средств» в Дебет счета 20.2 «Животноводство».

На статью «Материалы» относят покупное сырье, предназначенное для переработки в собственном производстве (в столовой, в пекарне). Списание таких расходов происходит с Кредита 10.1 в Дебет 20.2 «Животноводство». Продукцию собственного производства, предназначенную для дальнейшей переработки в собственном производстве, учитывают на счете 40.1 "Готовая продукция".

На статью «Корма» относят стоимость корма, потраченного на животных. Корма собственного производства учитываются по их себестоимости, а корма покупные учитываются по покупной себестоимости с учетом затрат на их доставку. Списание кормов происходит с Кт счета 10.7 «Корма» в Дт счета 20.2 «Животноводство». Корма включаются в себестоимость на основании лимит-заборных карт (Приложение П), требований и счетов-фактур.

Статьи «Строительный материал», «Инвентарь», «ГСМ» включают в себя наличие и движение всех видов строительных материалов, наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей со сроком полезного использования до 12 месяцев, и соответственно, затраты на горюче-смазочные материалы, обеспечивающие работу машино-тракторного парка. Списываются эти затраты в Дебет счета 20.2 с Кредита, соответственно, 10.10 «Стройматериалы», 10.11 «МБП, инвентарь», 10.12 «ГСМ».

На статью затрат «Работа трактора» относят затраты по ремонту, содержанию и эксплуатации тракторов, комбайнов, задействованных в животноводстве. Статья «Автотранспорт» содержит в себе затраты на легковой транспорт. Списание с Кредита 23.3 и 23.4.

На статью «Энерго- и водоснабжение» относятся все затраты по электро-, водоснабжению. В каждом цехе установлен счетчик на воду и электроэнергию.

Данные с приборов ежемесячно подаются в компанию ЖКХ и оплачиваются, в соответствии с выставленными счетами.

К прямым трудовым затратам относится заработная плата рабочих, занятых в производстве продукции. Затраты времени на труд производственных рабочих регистрируются в табелях учета рабочего времени.

Основным документом по учету затрат труда работников является табель учета рабочего времени (Приложение Г). Начисление оплаты труда животноводам производится в основном за полученную продукцию (молоко, приплод). Поэтому для начисления оплаты привлекаются и документы, в которых фиксируется выход продукции: журналы учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных, акты на перевод животных из группы в группу. На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции начисляют оплату труда животноводам. На основе первичных документов, сгруппированных по направлениям затрат, составляются Ведомости распределения заработной платы по каждому структурному подразделению.

По статье «Продукты» учитывают стоимость продукции собственного производства, направленную на корм животным. Например, выпойка молока телятам оформляется актом выдачи кормов, и списывается с Кредита 40.1 «Готовая продукция» в Дебет 20.2 «Животноводство».

По статье "Услуги" учитывают стоимость услуг собственных вспомогательных производств, оказываемых животноводству. На данную статью относят затраты на услуги грузового автомобильного транспорта, гужевого транспорта, расходы по энергетическому обеспечению и другим вспомогательным производствам. В течение года стоимость услуг собственного автотранспорта, живой тяговой силы (в коне-рабочих днях), энергетических производств (в кВт-часах) оценивают по плановой себестоимости. В конце года, после определения фактической себестоимости единицы работ, плановую себестоимость работ, услуг, отнесенных на данный вид продукции, корректируют до фактической себестоимости. При журнально-ордерной форме, примененной в СПК «Копьёвский»,

аналитический учет по счету 23 ведут в производственных отчетах подразделений вспомогательных N 83. Обобщенный учет оборота ведут в журнале-ордере N 10-АПК (Приложение Д). Данные для первичных документов подаются бригадирами ферм и разносятся в соответствующие журналы учета затрат и накопительные. [17]

В статью "Прочие затраты" включают прочие основные затраты на производство, не отраженные в перечисленных выше калькуляционных статьях. На эту статью относят стоимость списанного инвентаря и хозяйственных принадлежностей (затраты на уплату продукции, тару и тарные материалы), по перевозке молока и мяса в специализированные помещения. На эту статью в конце года также перечисляют с субсчета 23.3 прочие затраты по машинотракторному парку, которые в течение года отражались в его составе.

Затраты и выпуск продукции животноводства учитываются на счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». Аналитический учет на этом счете организуется по технологическим группам животных и птицы и статьям затрат.

Оформим в таблице 1 и рассмотрим наглядно учет прямых затрат на примере группы КРС молочного направления за 1 месяц. Данные для расчетов возьмем из Книги учета затрат (Приложение Ж).

Таблица 1 – Учет прямых затрат производства продукции животноводства

Хозяйственная операция	Проводка		Сумма, руб.	Сопроводительный документ
	Дебет	Кредит		
1 Начислили заработную плату работникам производства + отчисления на социальные нужды	20.2	70,69	1537235	Табель рабочего времени, наряды на сдельную работу
2 Отпустили корм скоту	20.2	10.7	3521166	Ведомость учета кормов СП-20
3 Начислили амортизацию на ОС предприятия	20.2	02	9669	Справка-отчет амортизации основных средств

Окончание таблицы 1

4 Материалы	20.2	10.1	15000	Ведомость отпуска материалов
5 Энергоснабжение, водоснабжение, тягловая сила	20.2	23.5	405183	Платежные документы по счетам, ведомость расхода кормов для лошадей
6 Работа трактора	20.2	23.3	899500	Путевой лист тракториста
7 Автотранспорт	20.2	23.4	216080	Путевой лист
8 Поставщики	20,2	60	100177	Счет-фактура, накладная
9 Услуги	20.2	76.2	27175	Договор мены
10 Запасные части	20.2	10.6	52404	Акт на списание запасных частей
Итого прямых затрат:	-	-	6787169	-

Итак, прямые расходы по содержанию Основного стада за 1 месяц составили 6787169 руб. Таким образом в течении года каждый месяц рассчитываются прямые затраты на содержание отдельных групп животных. В следующем пункте рассмотрим какие косвенные затраты включаются в себестоимость продукции.

Оценивая практику учета прямых затрат на производство продукции животноводства в СПК «Копьёвский», в работе выявлены следующие замечания.

Во-первых, в Учетной политике предприятия указано, что косвенными затратами на производство продукции являются все затраты, кроме Общехозяйственных, отражаемых на счете 26. На самом же деле предприятие учитывает в составе косвенных затрат дополнительно Общепроизводственные расходы по цеху животноводства.

Если учесть тот факт, что Учетная политика должна обновляться каждый год, а в СПК «Копьёвский» данная процедура производилась последний раз в

2015 году, то рекомендовано разработать новую учетную политику. Более того, особенности учета, такие как обновленная правовая база, отдельный учет затрат по калькуляционным статьям, не отражены в полной мере в Учетной политике. Бухгалтерский учет не предусматривает противоречий в Учетной политике организации и ведении бухгалтерского учета в самой организации.

Так же рекомендацией будет построить аналитический учет по группам животных, то есть нужно выделить субсчета на счете 20. 2 по принципу: 20.2.1 «Коровы»; 20.2.2 «Нетели»; 20.2.3 «Гуси» и так далее.

Далее необходимо утвердить Калькуляционные статьи расходов, так как в Книге учета затрат список имеет один вид, а в Форме отчетности 13-АПК – другой. И так же внести данную информацию в Учетную политику организации в п. 3.6.

В современном сельском хозяйстве для организации учета затрат на производство продукции животноводства требуется расширить и детализировать объекты учета затрат, классифицировать производственные затраты по отношению к объему производства на четыре группы:

- исключительно переменные;
- условно-переменные;
- смешанные (скачкообразные);
- исключительно постоянные.

По этим группам затрат и по приведенной их последовательности следует строить детализированную номенклатуру статей для учета, а также планирования в соответствии с требованием сопоставимости данных бухгалтерского учета и планирования [20].

1.3 Учет и распределение косвенных расходов

Учет и распределение косвенных затрат в сельском хозяйстве регулируется "Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету

затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях", утвержденными Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792. Так как на предприятии производятся несколько видов изделий, а именно молоко, яйца, суточные птенцы, мясо КРС и мясо конины, это значит, что расход материалов распределяется между себестоимостью по каждому виду продукции.

К косвенным расходам относятся общепроизводственные накладные расходы, которые представляют собой совокупность разнообразных затрат, связанных с производством, но которые нельзя непосредственно отнести на конкретный вид готовой продукции. Вместе с тем производственная себестоимость продукции, безусловно, должна включать и общепроизводственные расходы. Они связываются с продукцией с помощью метода распределения затрат, пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

Синтетический учет общепроизводственных расходов ведется на активном собирательно-распределительном счете 25.2 «Общепроизводственные расходы по цеху животноводства», разработанном специально для сельского хозяйства «Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению», утв. Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 N 654.

Списание суммы общепроизводственных расходов, учтенную по дебету счета 25.2, происходит раз в год.

В СПК «Копьёвский» в бухгалтерском учете распределение общепроизводственных расходов оформляют в оборотно-сальдовой ведомости (Приложение Р) и на счетах делают запись:

Дт 20.2 «Животноводство», Кт 25.2 «Общепроизводственные расходы по цеху животноводства». Расходы распределяются на готовую продукцию пропорционально количеству условных голов. Это значит, что в конце года все затраты, собранные на счете 25.2 делятся на количество условных голов на

всем предприятию. Например, 1 корова равна 1 условной голове, но 1 гусь будет равен 0,2 условной головы, а 1 лошадь будет равна 1,1 условной голове. Все зависит от объема животного, его кормопотребления и данные коэффициенты примерно сравнивают разные группы животных. Величина условной головы разных групп животных не установлена никаким правовым документом. Такая система сложилась за годы изучения отрасли сельского хозяйства и успешно используется по сей день.

Еще один вид накладных расходов – общехозяйственные расходы, которые связаны с обслуживанием предприятия в целом и управлением им. Состав и размер этих расходов так же фиксируется в оборотно-сальдовой ведомости (Приложение С).

Синтетический учет общехозяйственных расходов ведется на активном собирательно–распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы».

На статью «Общехозяйственные расходы» относятся затраты, связанные с управлением производства в целом по организации как имущественно-финансовому комплексу: расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды административно-управленческого персонала; расходы на служебный транспорт; канцелярские, типографские, почтово-телефонные расходы; интернет, телефонную связь, затраты на ремонт и амортизационные отчисления основных средств общехозяйственного назначения; расходы на противопожарные мероприятия; на охрану труда и технику безопасности и другие.

На основании первичных документов, подтверждающих факт и сумму произведенных общепроизводственных расходов, на счетах бухгалтерского учета произведем записи и оформим это в таблицу 2:

Таблица 2 – Учет косвенных затрат на производство продукции животноводства

Хозяйственная операция	Проводка		Сумма, руб.	Сопроводительный документ
	Дебет	Кредит		
1 Начислили заработную плату работникам производства + отчисления на социальные нужды	25.2	70,69	17963	Табель рабочего времени, платежно-расчетная ведомость
2 Отражены материальные расходы, использованные для общепроизводственных нужд, а именно ГСМ;	25.2	10.12	29977	Путевой лист
3 Отражена операция обмена продукцией	25.2	76.2	9669	Договор мены
4 Отражена стоимость топлива	26	10.4	12650	Накладная
5 Инвентарь, использованный в общехозяйственных целях	26	10.11	405	Ведомость выдачи инвентаря
Электроэнергия на общехозяйственные цели	26	23.5	13329	Платежный документ
7 Автотранспорт	26	23.4	40307	Путевой лист
8 Затраты на ГСМ	26	10.12	700975	Путевой лист
9 Обмен продукцией	26	76.2	22560	Договор мены
10 Коммерческие расходы	26	71	3423	Договор рекламы
11 Амортизация	26	02	4291	Справку о начислении амортизации
12 Списаны Общепроизводственные расходы по цеху животноводства на Основное производство	20.2	25.2	57609	
13 Списаны Общехозяйственные расходы на Основное производство	20.2	26	740631	
Итого косвенных затрат:	-	-	798240	-

Раз в год общехозяйственные расходы списывают с Кредита счета 26 в Дебет 20. 2 «Животноводство», поэтому 2 последние операции из таблицы 2

производятся один раз в конце года. Распределяются Общехозяйственные расходы между Животноводством и Растениеводством пропорционально заработной плате основных рабочих.

Общехозяйственные расходы ежемесячно в размере фактических затрат должны быть отнесены к целевому назначению и включены в себестоимость продукции основных отраслей промышленности, вспомогательных отраслей и фермерских хозяйств (если они производят услуги на стороне) с корректировкой на фактические суммы на конец года, что в СПК "Копьёвский" не зафиксировано.

Фактические данные после учета и распределения накладных расходов вносятся в сводную учетную карточку по производству животноводческой продукции (Приложение Е).

Итак, рассмотрев учет косвенных расходов, предприятию рекомендовано изменить базу распределения Общепроизводственных расходов. Использовать условные кормо-единицы. Такие изменения более трудозатратны, но более эффективны. А также в Учетной политике не обозначена база распределения косвенных расходов, поэтому рекомендуется внести эту информацию в Учетную политику СПК «Копьёвский».

2 Сводный учет и калькулирование себестоимости продукции животноводства на примере СПК «Копьёвский»

2.1 Организация сводного учета

По мере поступления первичных документов информация из них передается в специальные сводные регистры учета затрат. Сводный учет - комплекс работ, связанных с группировкой затрат по видам продукции, цехам и другим местам возникновения затрат, а также в целом по предприятию в разрезе установленных калькуляционных статей расходов размежеванием затрат между готовой продукцией. Основной формой сводного учета затрат в СПК «Копьёвский» является Главная книга (Приложение Т), которая ведется вручную. Она используется для накопления данных первичных документов по учету затрат, выполненных работ, выпуска продукции.

На рисунке 1 представлена схема учета затрат и выхода продукции животноводства.

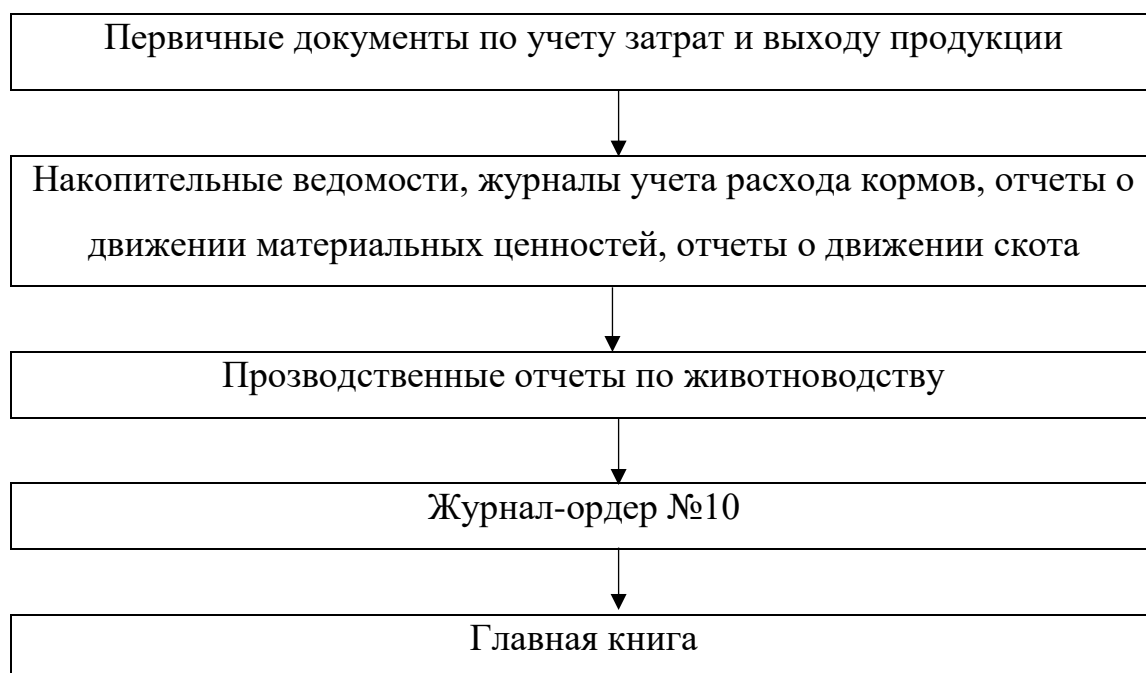


Рисунок 1 – Схема учета затрат и выхода продукции животноводства

При применении стандартного метода учета затрат на производство отклонения фактических затрат от установленных норм выявляются непосредственно в книге затрат. В соответствии с «Методическими указаниями по применению журнально-ордерных форм бухгалтерского учета в агропромышленных организациях», утвержденными Приказом Минсельхоза РФ в отношении плана счетов бухгалтерского учета от 13.06.2001 N 654, основными реестрами аналитического учета затрат, а также сводкой затрат в целом по животноводству являются производственные отчеты, заполняемые бухгалтерской службой в программе MS Excel . Эти производственные отчеты аккумулируют все данные (затраты и выпуск продукции), необходимые для расчета себестоимости продукции как в разрезе отдельных районов, видов и групп животных по расчетным единицам, так и по животноводству в целом [5].

В экономике производственный отчет как регистр аналитического учета открывается на месяц . Производственные отчеты (Приложение У) по организации суммируются в сводные производственные отчеты по животноводству (20.2), другим отраслям предприятия, видам продукции, синтетическим счетам, субсчетам. Свод затрат составляется в формах производственных отчетов формы N 83-АПК, куда передаются сведения о затратах и выпуске продукции в целом по хозяйству [12].

Отчет о животноводстве включает в себя два раздела. В первом отражаются по объектам бухгалтерского учета, подразделениям промышленности в соответствии с установленными статьями расходов в дебете соответствующих аналитических счетов и субсчетов 20.2. Основой для учета хозяйственных операций в данном разделе являются сводные ведомости учета затрат Ф. N 301-АПК (в разрезе журналов учета затрат на животноводство), журналы учета затрат цехов (Ф. N 302-АПК), сводные ведомости использования машинно-тракторного парка (Ф. N 301-АПК). N 301-АПК), сводные ведомости учета работы грузовых автомобилей (Ф. N 301-АПК), отчеты о движении материальных ценностей (Ф. N 265-АПК),

ведомости учета и распределения амортизации в животноводстве (Ф. N 110-АПК) и другие первичные и сводные документы [11].

Вместе с записями операций по затратам на производство продукции животноводства в лицевом счете (производственном отчете) в отдельной графе 17 отражаются данные по корреспондирующим кредитуемым счетам. Если соответствующая статья включает в себя два и более элемента, т.е. корреспондирующих счета, то она занимает в производственном отчете несколько строк. По таким статьям в этом аналитическом регистре резервируются сводные строки [3].

Во втором разделе производственного отчета отражается выход продукции животноводства, т.е. кредит соответствующих счетов и субсчета 20.2 в корреспонденции с дебетом счетов по учету продукции (11) и других. Эту информацию в обобщенном виде переносят на лицевую (титულную) часть производственного отчета для записи в журнал-ордер N 10-АПК.

Как в первом, так и во втором разделах производственного отчета формы N 83-АПК данные о затратах и выходе продукции животноводства в предусмотренных графах отражают как за месяц, так и с начала года до отчетного месяца, т.е. нарастающим итогом с начала года, что позволяет системно без каких-либо дополнительных выборок получать всю необходимую детализированную и сводную информацию в отраслевом разрезе. Организация аналитического учета затрат и выхода продукции в производственных отчетах (ф. N 83-АПК) наиболее целесообразна для тех хозяйств, где в каждом производственном подразделении сосредоточено минимальное количество объектов аналитического учета по субсчету 20.2 "Животноводство". В первую очередь, это узкоспециализированные организации примышленного типа и предприятия с цеховой структурой управления. В многоотраслевых хозяйствах, где один вид производства продукции животноводства размещается в нескольких подразделениях, для свода данных рациональнее ведение специальных ведомостей аналитического учета затрат на производство (ф. N 84-АПК), в которые из

лицевых счетов (производственных отчетов) формы N 83-АПК ежемесячно переносятся сведения о затратах и выходе продукции. Ведомость аналитического учета затрат на производство (ф. N 84-АПК) используется вместо сводных лицевых счетов (производственных отчетов) и открывается на календарный год. В эту ведомость многографной формы ежемесячно по каждому объекту затрат в животноводстве или по подразделению (отдельным строкам регистра) отражают итоги затрат по статьям и выходу продукции. На каждый объект учета используется страница (разворот) ведомости. По окончании года в ведомости по каждому объекту учета затрат выводят итоги по каждой статье затрат (по графам), в целом по затратам (дебет аналитического счета) и по выходу продукции (кредит аналитического счета). Последнюю страницу (разворот) ведомости применяют для затрат и выхода продукции в целом по ведомости, т.е. по синтетическому счету (субсчету 20.2). Эту страницу (разворот) используют также для сверки данных с другими регистрами по корреспондирующим счетам, применяя для этих целей итоги затрат и выхода продукции по соответствующим графам (корреспондирующим счетам) [12].

Так как на предприятии используется журнально-ордерная система, то сводный синтетический учет процесса производства в животноводстве осуществляют в журнале-ордере N 10-АПК (Приложение Д). В журнале-ордере обобщают (группируют) итоговые данные производственных отчетов ф. N 83-АПК и ведомости аналитического учета затрат на производство (ф. N 84-АПК) по всем счетам учета затрат. В журнале-ордере N 10-АПК по соответствующим графам набирают суммы кредитовых оборотов счетов, включенных в данный регистр. Для этих целей по каждому счету, включенному в журнал-ордер, выделяется отдельная графа. При необходимости по отдельным синтетическим счетам обороты накапливаются в разрезе субсчетов (счета 20.1, 20.02, 20.3 и др.).

2. 2 Калькулирование себестоимости продукции животноводства

Порядок калькулирования себестоимости продукции в сельском хозяйстве регулируется "Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях", утвержденными Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792.

Фактическая себестоимость продукции животноводства может быть определена только в конце отчетного года, когда счета будут закрыты 20.1, 23, 25, 26, 97. Поэтому закрытие субсчета 20.2 «Животноводство» следует начинать тогда, когда в дебетовой части счета будут отражены суммы расчетных разниц по вспомогательному производству, по кормам, выращенным в нашей организации, а также распределенным и включенным в себестоимость продукции животноводства и общехозяйственным расходам.

В конце отчетного года дебетовая часть аналитических счетов по животноводству будет учитывать фактические затраты, кредитная часть - выпуск основной продукции по плановой себестоимости, а побочная продукция - по нормативным затратам и возможным ценам реализации. Плановая себестоимость основных продуктов животноводства на конец отчетного года должна быть доведена до фактического уровня. Для этого рассчитывается фактическая себестоимость основных видов продукции. Себестоимость продукции животноводства - это затраты на содержание животных и птицы за вычетом затрат на незавершенное производство. На предприятии СПК «Копьевский» объектами исчисления себестоимости являются отдельные виды продукции по каждому виду скота и птицы [14].

Себестоимость основной продукции определяется суммой затрат, учтенной по соответствующему аналитическому счету, за вычетом стоимости побочной продукции: навоза, помета, семя быков и т.д.

При определении (исчислении) себестоимости прироста живой массы молодняка крупного рогатого скота, следует иметь в виду, что основной

продукцией этих групп животных является только полученный прирост живой массы (за вычетом прироста павших животных).

Учет затрат и выпуска ведется отдельно для молочного и мясного скота. Аналитические счета открываются по каждому объекту учета затрат на молочное скотоводство. Они называются «стадом», ибо учитывают затраты на содержание коров и быков (цель производства: основная продукция - молоко и спаривание - приплод) и «Животных в выращивании и откорме», учитывают затраты на выращивание молодняка всех возрастов и откорм взрослых животных, отбракованных из основного стада (цель производства - получение прироста живой массы животных).

На предприятии объектами калькуляции по «Основному стаду» являются молоко и приплод, калькуляционными единицами - 1 ц и 1 голова.

Для определения себестоимости молока и приплода применяется комбинированный метод калькуляции. Из общей суммы затрат на содержание основного стада за год исключается стоимость побочной продукции в принятой оценке. Оставшуюся сумму затрат, приходящуюся на сопряженную продукцию (молоко и приплод), распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко - 90%, на приплод - 10%. Полученные данные о затратах на производство молока и приплода необходимо разделить соответственно на количество молока и количество голов приплода, в результате получают фактическую себестоимость 1 ц молока 1 головы приплода.

Объектом калькуляции по животным на выращивании является прирост живой массы и живая масса животных, калькуляционной единицей - 1 ц.

Исчисление себестоимости 1 ц прироста живой массы молодняка всех возрастов и взрослых животных, выбракованных из основного стада на откорм, производится путем деления суммы затрат по содержанию таких животных, за вычетом стоимости побочной продукции в принятой оценке, на количество прироста живой массы. Если в данной группе животных в течение отчетного периода движения не было, то количество прироста

живой массы определяется как разница между массой животных на конец и начало отчетного периода. В прирост живой массы включается прирост массы в отчетном году по павшим животным за период с начала года до момента падежа [24].

Живая масса приплода не включается в прирост живой массы скота, так как стоимость приплода рассчитывается для основного молочного стада. Оценить численность молодняка крупного рогатого скота и взрослого скота, находящихся на откорме (продажа, перевод в другие возрастные группы, гибель по вине животноводов, в результате стихийных бедствий и др.) и оставшимся в хозяйстве на конец отчетного года, независимо от источников дохода и времени, затраченного на откорм, необходимо рассчитать фактическую стоимость живой массы.

Это связано с тем, что на счете 11 «Животные для выращивания и откорма» поголовье, полученное в течение года, учитывается в разных оценках:

- приплод - при плановой стоимости 1 головы, независимо от живой массы;
- приобретенные животные - по цене покупки;
- скот, откормленный с предыдущего года - по балансовой стоимости, то есть по фактической стоимости предыдущего года.

Для расчета фактической стоимости 1 ц живой массы скота необходимо сначала определить величину живой массы по формуле:

$$M_{ж} = M_n + M_{пр} + M_p + P_p + M_n - M_{нав}, \quad (1)$$

где $M_{ж}$ - количество центнеров живой массы поголовья;

M_n - живая масса поголовья на начало отчетного года;

$M_{пр}$ - живая масса приплода;

P_p - прирост живой массы;

M_n - живая масса поступивших животных;

M пав- живая масса павших животных (на дату последнего взвешивания), плановая оценка которых включена в затраты животноводства по статье «Потери от падежа животных».

После определения количества живой массы исчисляют стоимость живой массы животных.

Стоимость живой массы животных определяют следующим образом:

$$C_m = C_n + C_p + C_{пр} + C_{прир} - C_{пад}, \quad (2)$$

где C_m - стоимость живой массы поголовья;

C_n - стоимость животных на начало года;

C_p - стоимость животных, поступивших со стороны;

$C_{пр}$ - фактическая стоимость приплода;

$C_{прир}$ - стоимость прироста живой массы;

$C_{пад}$ - стоимость павших животных, отнесенная в плановой оценке в затраты животноводства.

Если стоимость живой массы поголовья поделить на количество живой массы, то можно получить фактическую себестоимость 1ц живой массы скота.

$$C_p / M_{ж} = \text{себестоимость факт. 1ц ж.м. скота}, \quad (3)$$

где C_p – стоимость живой массы поголовья;

$M_{ж}$ – количество живой массы.

После ее исчисления производится корректировка плановой себестоимости живой массы животных, выбывших в течение отчетного года и оставшихся на конец года, до уровня фактической себестоимости методом «красное сторно» или дополнительной записью. По животным, выбывшим в течение года, корректировка оформляется бухгалтерскими записями:

Дебет счета 94 Кредит счета 11

- при падеже животных по вине работников животноводства;

Дебет счета 08.6 Кредит счета 11

- при переводе животных в основное стадо;

Дебет счета 20.3 Кредит счета 11

- в случае забоя животных;

Дебет счета 99 Кредит счета 11

- в случае гибели животных от стихийных бедствий;

Дебет счета 11 Кредит счета 11

- при переводе животных в старшие возрастные группы.

По животным, оставшимся на конец отчетного года в хозяйстве, корректировка производится без составления бухгалтерской проводки.

Таким образом, после корректировки живая масса поголовья животных, оставшегося на конец отчетного года и выбывшего в течение года, будет отражена по фактической (усредненной) себестоимости. Счет 11 «Животные на выращивании и откорме» не закрывается, а заключается [15].

Проведем расчеты по определению фактической себестоимости 1 ц живой массы КРС.

В организации затраты на содержание молодняка скота на откорме за год составили 42 457 тыс. руб. На начало отчетного периода живая масса КРС составляла 2 052,0 ц. За отчетный период поступил приплод в количестве 298,0 ц. Также прирост особей составил 1579,0 ц живой массы. При переводе из других групп прирост живого веса составил 880,0 ц. Также за период произошло выбытие КРС, а именно это перевод в другое стадо – 733,0 ц; было продано 402 головы с живым весом 741,0 ц и забито было 531 особь с живым весом 1644,1 ц. На конец отчетного периода живая масса КРС составила 1690,6 ц. Плановая себестоимость 1 ц прироста 25 000 руб.

Определяем фактическую себестоимость 1 ц прироста живой массы молодняка в следующей последовательности:

1 Вычисляем фактический остаток живого веса на конец года $(2\ 052,0 + 298,0 + 1579,0 + 880,0 - 733,0 - 741,0 - 1644,1 - 0,3 = 1690,6$ ц.

2 Исчисляем фактическую себестоимость 1 ц прироста (42 457 тыс. руб. / 1 690,6 ц = 25 116,24 руб.).

3 Определяем калькуляционную разницу по полученному приросту массы за год (плановая 25 000 руб. - фактическая 25 116,24 руб. = 116,24 руб.).

4 Отражаем корректировочные записи методом «красное сторно» на списание калькуляционной разницы между плановой и фактической себестоимостью полученного прироста живой массы по данной учетной группе:

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» Кредит счета 20.2 «Животноводство» на сумму (116,24 руб. x 1 690,6 ц) = 196 515,34 руб.(сторно).

Аналитический счет закрывается и сальдо не имеет.

СПК «Копьевский» также занимается выращиванием лошадей. Разберемся каким образом калькулируется себестоимость в коневодстве. По основному стаду лошадей объектом калькуляции является деловой приплод. Стоимость помета на момент отъема в племенном коневодстве определяется суммой затрат в течение года на содержание кобыл и жеребцов, за исключением себестоимости продукции и затрат труда кобыл и жеребцов на плановую себестоимость конно-дневной работы лошадей. Стоимость 1 головы потомства на момент выбраковки определяется путем деления расчетной стоимости на количество голов потомства, переданных в группу молодняка.

Для молодых лошадей рассчитывают затраты на прирост и общую стоимость поднятого поголовья по годам рождения (переданного в основное стадо, проданного и оставшегося в конце года). Затраты на прирост молодняка лошадей по годам рождения определяются затратами на его содержание, за вычетом затрат на побочную продукцию и затрат на работу более старых молодняков лошадей (при оценке фактической стоимости

лошадиных дней лошадей), которые распределяются между молодняками лошадей по годам рождения пропорционально количеству кормовых дней.

Общая стоимость выращенного молодняка лошадей рассчитывается путем сложения стоимости молодняка лошадей, выпущенного в начале года, стоимости приобретенных телят и стоимости помета и роста молодняка в течение года.

Чтобы рассчитать стоимость 1 головы молодняка лошадей, нужно разделить общую стоимость выращенного скота на его среднегодовую численность, которая определяется как количество скота, переданного взрослому стаду, проданного и оставленного на ферме в конце года. По этой стоимости молодые лошади оцениваются по всем направлениям их использования и остаются на ферме до конца года.

В коневодстве в качестве отдельной учетной группы выделяют молодняк рабочего скота. Молодняк, полученный от рабочего скота, зачисляется на счет 23 «Вспомогательное производство» по дебету счета 11 «Животные для выращивания и откорма». Затем все расходы на его содержание учитываются дебетом субсчета 20.2 по указанному аналитическому счету, а кредит отражает полученный прирост молодняка животных. При переводе молодняка во взрослое стадо (по достижении им трехлетнего возраста) затраты вновь отражаются на счете 23.

Учет затрат в птицеводстве основывается на номенклатуре статей затрат, используемых в животноводстве. Но в птицеводстве яичного направления отдельная статья выделяет «разницу между стоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо, и выручкой от ее продажи». Для исчисления фактической себестоимости 1000 шт. яиц по промышленному и родительскому стаду, в нашем случае это гуси, необходимо из общей суммы затрат по содержанию взрослого стада птицы исключить стоимость побочной продукции по ценам возможного использования. Оставшаяся сумма затрат составит себестоимость яиц.

Разделив полученную сумму на количество племенных или пищевых яиц, можно получить себестоимость 1000 шт. соответствующих яиц.

По цеху инкубации учет затрат ведется по номенклатуре статей затрат, принятых в животноводстве. Кроме того, отдельно выделяется статья затрат «Стоимость яиц, заложенных на инкубацию». По этой статье учитывают плановую себестоимость яиц, заложенных на инкубацию, которая в конце года доводится до фактической после исчисления фактической себестоимости племенных яиц. Покупные яйца закладываются на инкубацию по фактической себестоимости приобретения.

Для исчисления себестоимости суточных птенцов необходимо определить сумму затрат по инкубации, относимую на продукцию отчетного года. Она складывается из стоимости незавершенного производства на начало периода, затрат по инкубации отчетного года за вычетом стоимости незавершенного производства на конец периода и стоимости побочной продукции. Полученную сумму делят на количество голов суточного молодняка. Незавершенное производство в инкубации составляет стоимость яиц, заложенных на инкубацию после 10 декабря. Чтобы определить стоимость незавершенного производства по цеху инкубации на конец года, надо плановую себестоимость одного суточного гусенка умножить на количество яиц, заложенных на инкубацию, и на фактическое количество дней инкубации, а полученное произведение разделить на период инкубации в днях.

По молодняку исчисляется себестоимость прироста и живой массы. Для определения себестоимости 1 ц прироста живой массы необходимо к сумме затрат на содержание молодняка гусей прибавить стоимость суточных птенцов и вычесть стоимость побочной продукции. Полученную сумму следует разделить на количество прироста живой массы (включая прирост павшей птицы).

Себестоимость 1 ц живой массы птицы определяется аналогично исчислению себестоимости 1 ц живой массы молодняка крупного рогатого

скота. В таком случае фактическая себестоимость поголовья складывается из стоимости поголовья птицы на начало периода, стоимости птицы, поступившей со стороны, затрат по выращиванию птицы (стоимость прироста живой массы) без стоимости побочной продукции и без плановой оценки павшей птицы [16].

А теперь рассмотрим на примере структуру себестоимости прироста Животных на выращивании и откорме и найдем себестоимость 1 ц мяса КРС.

Данные для подтверждения расчетов возьмем в Форме 13-АПК (Приложение И).

$$C/c = PP + KP, \quad (4)$$

где C/c – себестоимость всего прироста за год;

PP – прямые расходы;

KP – косвенные расходы.

Найдем прямые затраты, непосредственно относимые на отдельный вид продукции.

$$PP = ЗП \text{ (в т.ч. страховые взносы)} + \text{корма} + \text{энергия} + \text{ветеринарные препараты} + \text{нефтепродукты} + \text{содержание основных средств} + \text{прочие}; \quad (5)$$

где, PP – прямые расходы;

$ЗП$ (в т.ч. страховые взносы) – заработная плата основного производственного персонала (дойрки, скотники и др.) с отчислениями на социальное страхование.

Так как в состав прочих расходов включены косвенные расходы по итогам года, вспомогательное производство и амортизация, возьмем от прочих расходов условно 10 % на косвенные.

Таким образом, косвенных расходы составят 371,1 тыс.руб.

$ПР = 14\,598 + 25\,140 + 4\,509 + 73 + 2\,641 + 121 + 3\,339,9 = 50\,421,9$ тыс руб. составили прямые затраты на привес за отчетный год.

Далее найдем общую себестоимость привеса за год:

Себестоимость = $50\,421,9 + 371,1 = 50\,793$ тыс. руб. было затрачено на откорм.

Теперь можно найти себестоимость одного центнера говядины. Для этого разделим все затраты за отчетный период на количество центнеров произведенного мяса :

Себестоимость 1ц = $50\,793$ тыс.руб. / $1\,579$ ц. = $32\,167$ руб. составляет себестоимость 1 центнера мяса.

Рассмотрим выход продукции животноводства. Такие операции отражаются записями:

Дебет 11 Кредит 20, субсчет 2 «Животноводство»,

- оприходован приплод продуктивного скота;

Дебет 40.1«Готовая продукция» Кредит 20, субсчет 2 «Животноводство»,

- оприходована готовая продукция (молоко, яйца).

С каждого отделения каждой фермы поступают отчеты по движению молока (Приложение О), ведомости взвешивания, товарно-транспортная накладная, по которой молоко направляется с гурта до слив-отделения. Это место, куда поступает молоко со всех отделений и уже оттуда происходит отгрузка на сторону. В отчете по движению молока отражаются надой молока за каждый день, а так же сколько реализовано, а сколько выпоено телятам.

Вся продукция животноводства приходится в течение года по плановой себестоимости. В конце года определяется фактическая себестоимость, а затем плановая себестоимость доводится до фактической.

3 Анализ затрат на производство продукции животноводства в СПК «Копьёвский»

3.1 Анализ себестоимости отдельных видов продукции животноводства

Основные показатели хозяйственной деятельности с/х предприятия за период с 2017-2019гг. приведены Приложении П Данные для его заполнения будем брать из форм внутренней отчетности:

1 Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства за 2018,2019гг (Приложение И)

1 Отчет по животноводству за 2019г (Приложение К).

В Приложении П отображены основные показатели предприятия за несколько лет. Эти данные будут использоваться для дальнейшего проведения анализа.

Площадь сельскохозяйственных угодий не меняется по годам. поголовье крупного рогатого скота с каждым годом уменьшается. Валовые надой молока, производство мяса и зерна также снижаются, несмотря на некоторые годы экстремальных погодных условий, и в связи с этим себестоимость также растет. Рентабельность предприятия отрицательна, предприятие убыточно.

Соответственно, не может быть и речи о какой-либо прибыли, так как себестоимость почти всех продуктов выше отпускной цены. Рост затрат с 2018 по 2019 год связан с получением более высокой урожайности, а следовательно, увеличиваются затраты на обработку почвы и средства защиты растений. Из-за того, что цены на сельскохозяйственные орудия и удобрения растут, но цена на сельскохозяйственную продукцию остается прежней, себестоимость растет, а рентабельность падает. В связи с тем, что удобрения вносятся по минимуму, урожайность на одном уровне является приблизительной, вносятся небольшие корректировки в зависимости от погодных условий.

Изучим показатели среднего надоя на 1 голову и среднесуточный привес КРС за 2017-2019гг. Данные оформим в таблице 3.

Таблица 3 – Продуктивность животноводства привесы, надои

Показатели	2017г.	2018 г.	2019г.
Средний надой на 1 корову, кг.	3450,1	3486,6	2041,1
Среднесуточный привес КРС, г.	170,2	166,8	191,4

Надой на 1 корову за анализируемый период с 2017 по 2019гг. сократился на 1409 кг. Это сокращение связано с тем, что коровы не получают должного питания. Корм, производимый на предприятии, не проходит все стадии обработки. Соответственно это негативно влияет на количество и качество молока. Так же показатель среднесуточного надоя лично по моему мнению совершенно не отображает реальный надой на 1 голову в настоящее время. А все потому, что на предприятии достаточно коров, которые не приносят выгоды, то есть затрат на них больше, чем выручки. В связи с тем, что предприятие имеет огромные долги перед банком, все коровы, являющиеся основными средствами, находятся в залоге у банка. Поэтому их убой происходит только по необратимым причинам, чаще всего связанным со здоровьем.

Себестоимость характеризует финансово-хозяйственную деятельность сельскохозяйственных предприятий. Поэтому очень важен анализ себестоимости продукции животноводства.

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

величину затрат, которые обеспечивают процесс простого воспроизводства на предприятии.

Себестоимость – это форма возмещения потребляемых факторов производства [23].

Как экономическая категория себестоимость выполняет ряд важных функций:

- обеспечивает учет и контроль всех затрат на производство и реализацию продукции;

- является основой для формирования уровня цен на продукцию, определения прибыли, рентабельности и исчисления налогов;

- служит для экономического обоснования целесообразности вложения инвестиций в реконструкцию, техническое перевооружение и расширение действующего предприятия, осуществления агрозоотехнических, технологических, организационных и экономических мероприятий по развитию и совершенствованию производства; принятия различных управленческих решений и т.д [27].

Себестоимость – один из важнейших показателей экономической эффективности, фиксирующий, во что обходится предприятию производство того или иного вида продукции, позволяющий объективно судить о том, насколько выгодно в конкретных экономических условиях хозяйствования. В ней находят отражение условия производства и результаты деятельности предприятия: техническая вооруженность, организация и производительность труда, прогрессивность применяемой технологии, уровень использования основных и оборотных фондов, соблюдение режима экономии, качество руководства и др.

Особенностью определения себестоимости с/х продукции, является то, что она распределяется на себестоимость основной продукции, сопряженной и побочной продукции [29]. В связи с этим общая сумма затрат на содержание животных распределяется на основную и побочную продукцию.

Производство продукции связано с определенными затратами на технологию производства и управление, расходами на реализацию продукции, непроизводственными затратами, возникающими непосредственно в процессе производства, воспроизводственными расходами. Все эти затраты оказывают влияние на себестоимость продукции.

За период с 2017 г. по 2019 г. себестоимость 1ц молока повысилась на 35,2 % и в 2019 г. составила 2755,1 руб. На повышение себестоимости молока существенное влияние оказали такие факторы, как спад продуктивности коров, повышение затрат на корма, содержание основных средств и т. д.

Рассмотрим приложение Л, из которого следуют следующие выводы. За исследуемый период в СПК «Копьёвский» структура себестоимости молока практически не изменилась. Так, например, корма являются одним из основных элементов затрат, и за исследуемый период их удельный вес в структуре затрат увеличился на 3,7%, при том, что в денежной оценке произошло снижение на 306 тыс. руб. Казалось бы, снижение затрат на корма, это положительный прогресс, но если обратить внимание на то, что надой резко сократился, то это скорее говорит о том, что корма они потребляют все больше, а молока дают все меньше.

Возрос удельный вес затрат на оплату труда с 43,3 % до 47,2 %, что объясняется изменением положения по оплате труда, так, например, были увеличены основные расценки по оплате и разработаны новые условия премирования, стимулирующие производство.

Хорошей тенденцией обладает статья покупная энергия. Затраты по этой статье за анализируемый год сократились с 8348 тыс.руб. до 3909 тыс.руб. Связано это с тем, что с приходом нового руководства был проведен ряд мероприятий по снижению электропотребления. Тены, отапливаемые помещения круглосуточно, были заменены на печное отопление, что гораздо выгоднее.

Теперь рассмотрим выполнения плана по себестоимости продукции животноводства. Для этого рассмотрим Приложение М. И так если провести сравнительный анализ себестоимости основных видов животноводческой продукции в 2019 году по сравнению с планом на 2019 год и с 2018 годом, то следует, что фактическая себестоимость 1ц молока выше, чем запланированная на 555,1 руб. и составила 2755,1 руб. за 1 ц молока. Это отчасти связано с более высокими ценами реализации продукции. Огромная себестоимость молока в СПК «Копьёвский» связана с множеством факторов, один из которых низкая продуктивность некоторых молочных голов. На предприятии необходимо производить выбраковку, так как некоторых особей содержать на предприятии просто не целесообразно.

Если рассматривать сравнение с 2018 годом, то можно сказать, что себестоимость животноводческой продукции возросла притом значительно. Так себестоимость 1ц молока составила 2755,1 руб. и рост составил 29%.

Положительная динамика замечена в поголовье мясного направления. Несмотря на некачественный корм, привесы КРС отклоняются от плановых в положительную сторону. Итак, снижение себестоимости мяса КРС составило 16%. Затраты на мясо птицы возросли незначительно. Затраты на яйца снизились в связи с уменьшением из производства.

Мясо конины за анализируемый период имеет резкий скачок себестоимости, при том, что затраты на оплату труда снизились с 384 тыс. руб. до 128 тыс. руб. Затраты на корм значительно возросли со 108 тыс. руб. до 370 тыс. руб. Также увеличились прочие затраты.

Проанализировав данные СПК «Копьёвский» мною составлены рекомендации по снижению себестоимости продукции, а также по повышению цен на производимую продукцию:

- 1 Необходимо произвести выбраковку основного стада;

- 2 Так как на сельское хозяйство оказывает влияние сезонность, значит и в животноводстве на это можно опереться. В летние месяцы можно неплохо сэкономить на отоплении помещений. Так же статья затрат «Корма» в

структуре расходов снижается до минимума, так как коровы пасутся на пастбищах.

3 Если рассмотреть Приложение И, а именно раздел 13.4 Реализация готовой продукции, то можно заметить, что цена реализации практически всех продуктов гораздо ниже себестоимости этих же продуктов. Выходит, что предприятие работает себе в убыток, соответственно его финансовое положение вряд ли станет лучше. Предлагаю наладить собственный канал сбыта, и реализовывать продукцию там, где ощущается ее нехватка. Такими близ лежащими городами могут быть Красноярск, Абакан. Да, потребуются не малые затраты, это и холодильная машина, и ГСМ и зарплата водителей, но тем не менее со временем это начнет улучшать состояние предприятия.

4 Необходимо провести мероприятия по расширению производства. Необходимо возвести цех по переработке молока. Это выгодное вложение с точки зрения спроса на молочную продукцию. В настоящее время все больше внимания люди уделяют здоровью, а натуральные молочные продукты являются частью его поддержания.

3.2 Анализ факторов, влияющих на изменение себестоимости продукции животноводства

В системе показателей экономической эффективности производства особое место занимает себестоимость продукции. Рост себестоимости продукции животноводства и убыточности отрасли произошел не только по вине сельскохозяйственных товаропроизводителей (бесхозяйственность и т. д.), но и по независящим от деятельности причинам. Причины, которые не зависят от деятельности предприятий, называются объективными. Другие носят субъективный характер и непосредственно связаны с уровнем хозяйствования, использованием имеющихся ресурсов [16].

Причины высокой себестоимости на предприятии СПК «Копьёвский» очевидны. Продуктивность основного стада оставляет желать лучшего. Все

это связано с тем, что корма, заготавливаемые на предприятии. Не проходят всех стадий обработки, так как не хватает производственных мощностей, техника постоянно требует ремонта, соответственно повышается расход топлива.

При более низкой продуктивности животных больше постоянных затрат приходится на единицу продукции. Следовательно, меры, направленные на повышение продуктивности животных, являются одним из основных источников снижения себестоимости продукции [28].

Одной из причин высокого уровня себестоимости продукции в СПК «Копьёвский» является низкий уровень механизации производственных процессов. Применение частичной механизации облегчает рабочий процесс, но не обеспечивает существенного роста производительности труда. Из этого следует, что комплексная механизация производственных процессов, рациональное использование машин, механизмов, оборудования – один из путей снижения себестоимости продукции.

Немаловажной причиной разного уровня себестоимости продукции является организация труда. При низком уровне организации труда хуже используются трудовые ресурсы, техника, корма и т. д., в результате чего происходит их перерасход на единицу продукции. Внедрение более прогрессивных форм организации труда позволяет более полно и рационально использовать ресурсный потенциал, что существенно влияет на себестоимость продукции.

Большое влияние на себестоимость продукции оказывает степень концентрации и специализации производства. Рациональный уровень концентрации производства и специализации хозяйства содействуют более полному использованию трудовых и материальных ресурсов и, как результат, снижению себестоимости продукции.

Уровень себестоимости продукции существенно зависит и от технологии производства. Внедрение интенсивных технологий выращивания животных и производства молока позволяет увеличить объем производства

продукции при одновременном сокращении затрат труда и материальных ресурсов на единицу продукции.

Для изучения причин роста себестоимости молока необходимо проанализировать основные факторы, влияющие на ее уровень. Трудоемкость молочного скотоводства по сравнению с другими отраслями сопровождается высокими затратами на оплату труда, а также большим удельным весом в общей сумме издержек производства расходов на корма, в том числе собственного производства (сено, солома и др.) [11].

Теперь необходимо изучить влияние данных факторов на себестоимость молока, посредством проведения факторного анализа себестоимости 1 ц молока для чего приведем формулы и расчеты непосредственно факторного анализа себестоимости 1ц произведенного молока и оформим его в Приложении Н:

Для нахождения себестоимости 1 ц продукции вспомним формулу:

$$C/c=Z / Pr [23] , \tag{6}$$

где C/c – себестоимость 1 ц молока

Z – затраты на 1голову;

Pr – продуктивность 1 головы.

Так же для проведения факторного анализа нам потребуется плановый и фактический показатель себестоимости. Найдем по формуле:

$$C/c_{пл} = Z_{пл} / Pr_{пл}; \tag{7}$$

где $C/c_{пл}$ – себестоимость 1ц молока по плану;

$Z_{пл}$ – затраты на одну голову плановые;

$Pr_{пл}$ – продуктивность 1 головы плановая.

$$C/c_{пл} = 44904,87 / 25,56 = 1756,84 \text{ руб.};$$

$$C/c \phi = 3 \phi / Пр \phi; \quad (8)$$

где $C/c \phi$ – себестоимость 1ц молока по факту;

3ϕ – затраты на одну голову фактические;

$Пр \phi$ – продуктивность 1 головы фактическая.

$$C/c \phi = 56234,78 / 20,41 = 2755,08 \text{ руб.};$$

Для нахождения отклонений, за счет которых изменялась себестоимость 1 ц молока, необходимо найти такой показатель, как условная себестоимость. Находится этот показатель отношением фактических затрат на 1 голову к плановой продуктивности 1 головы КРС:

$$C/c \text{ усл} = 3 \phi / Пр \text{ пл}; \quad (9)$$

где $C/c \text{ усл}$ – условная себестоимость 1 ц молока.

$$C/c \text{ усл} = 56234,78 / 25,56 = 2200,11 \text{ руб.}.$$

Приступаем к самому факторному анализу. Совокупное отклонение найдем по формуле:

$$\blacktriangle C/c \text{ общ} = C/c \phi - C/c \text{ пл}; \quad (8)$$

где $\blacktriangle C/c \text{ общ}$ – общее отклонение себестоимости 1 ц молока от планового показателя.

$$\blacktriangle C/c \text{ Общ} = 2755,08 - 1756,84 = 998,24 \text{ руб.};$$

Отклонение в себестоимости, зависящее от изменения уровня затрат выйдем по формуле:

$$\blacktriangle C/c_3 = C/c_{\text{усл}} - C/c_{\text{пл}}; \quad (10)$$

$$\blacktriangle C/c_3 = 2200,11 - 1756,84 = 443,27 \text{ руб.};$$

Отклонение в себестоимости, зависящее от изменения продуктивности коровы найдем по формуле:

$$\blacktriangle C/c_{\text{Пр}} = C/c_{\text{ф}} - C/c_{\text{усл}}; \quad (11)$$

$$\blacktriangle C/c_{\text{Пр}} = 2755,08 - 2200,11 = 554,97 \text{ руб.}$$

Аналогичные расчеты проведем и по производству мяса КРС в ЖМ и оформим все данные в Приложении Н.

Из приведенных расчетов можно сделать следующие выводы:

во-первых - себестоимость молока и мяса в СПК «Копьёвский» зависит от затрат на 1 голову и продуктивности 1 головы;

во-вторых, по данным расчетов факторного анализа себестоимость 1 ц молока, увеличилась. Можно сказать, что при плановой себестоимости 1786,54 руб. и отчетной – 2755,08, общее отклонение от базиса по себестоимости составило в сторону увеличения 998,84 руб., причем за счет увеличения затрат на 1 голову по сравнению с планом, себестоимость 1 ц молока увеличилась на 443,27 руб., а за счет снижения продуктивности – на 554,97 руб.

Таким образом, увеличение затрат на 1 голову при производстве молока на 44,4 % привело к увеличению себестоимости 1 ц молока по сравнению с ее плановым значением. Уменьшение удоев 1 головы привело к увеличению

себестоимости на 55,6 %. Сложившуюся ситуацию опять же объясняется безграмотно построенной технологией производства продукции.

Касательно производства мяса КРС в ЖМ можно сказать следующее: затрат на 1 голову при его производстве снизились на 53,9 % по сравнению с планом, что привело к снижению себестоимости 1 ц мяса на 24,27%.

Так как от затрат на корма, качества кормов, технологии их подачи и т.д. напрямую зависит продуктивность коров, их физиологическое состояние и качество молока и вообще продукции, то необходимо так же проанализировать влияние факторов на затраты на корма [18]. При этом затраты на корма являются одним из наибольших в структуре затрат. Проведем некоторые расчеты и оформим их в таблицу 4.

Таблица 4 – Анализ затрат на корма при производстве 1 ц молока в СПК «Копьёвский» за 2019г.

Вид продукции	Затраты кормов на 1 ц продукции, ц к. ед.		Себестоимость 1 ц к. ед., руб.		Затраты на корма, руб.			Экономия (-), перерасход (+) в расчете на 1 ц, руб.		
	План	Факт	План	Факт	План	Факт	условная	всего	в т.ч. за изменение	
									количества кормов	Себестоимости
Молоко	7,0	7,6	150,0	157,6	1050,0	1186,8	1129,5	136,77	79,5	57,27
Прирост	100,0	101,1	150,0	157,6	15000,0	15921,5	15157,5	921,47	157,5	763,97

На основании проведенных расчетов можно сделать вывод, что в целом в СПК «Копьёвский» затраты на корма в отчетном году для производства 1 ц молока по сравнению с планом увеличились на 136,77 руб., причем произошло это вследствие увеличения на 79,5 руб. доли скармливаемых кормов на производство 1 ц молока в ц к. ед., следует отметить, и за счет увеличения себестоимости кормов на 57,27 руб.

Сложившаяся ситуация объясняется главным образом тем, что в СПК «Копьёвский» анализируемый 2019 год был неблагоприятный с точки зрения погодных условий для производства кормов (вымерзание посевов, дождливая погода во время уборки и т.д.), что не могло не отразиться на себестоимости кормов собственного производства. Поэтому следует проводить мероприятия, направленные на увеличение производства кормов за счет повышения выхода продукции растениеводства при возможном снижении затрат за счет более рациональной организации труда в период заготовки кормов и применения новых технологий производства и хранения кормов. Кроме того, необходимо большее внимание уделять рациональному и правильному распределению кормов в соответствии с научно-обоснованным рационом кормления коров и, самое главное, осуществлять должный контроль за его соблюдением, что в совокупности с надлежащим уходом за животными даст увеличение надоев молока [23].

На следующем этапе перейдем к изучению прямых материальных затрат на производство молока и, в частности, анализу затрат на оплату труда. Как уже ранее говорилось затраты на оплату труда являются одними из главных в структуре себестоимости молока и, к тому же, наблюдается тенденция их уменьшения. Необходимо отметить, что от уровня оплаты, вознаграждения работников за труд во многом зависит их отношение к выполняемой ими работ и соответственно производительность труда. Поэтому целесообразно провести факторный анализ затрат на оплату труда, то есть отклонения затрат от базиса, для чего проведем ряд расчетов и поместим их в таблицу 5.

Таблица 5 – Факторный анализ затрат на оплату труда при производстве молока и мяса в СПК «Копьёвский» за 2019г.

Вид продукции	Затраты труда на 1ц продукции, чел.-час.		Оплата 1 чел.-час, руб.		Затраты на оплату труда, руб..			Экономия (-), перерасход (+) в расчете на 1 ц, руб.		
	План	Факт	План	Факт	План	Факт	условная	Всего	в т.ч. за счет изменения	
									затрат труда	оплаты 1 чел. час
молоко	5,2	5,67	264,2	229,74	1373,92	1302,63	1498,01	-71,29	124,09	-195,38
прирост	31,0	32,93	360,2	369,73	11166,2	12175,15	11861,39	1008,95	695,24	313,76

Таким образом расчеты показывают, что изменение затрат на оплату труда в СПК «Копьёвский» в 2019г. по сравнению с планом на производстве молока произошло в положительную сторону на 124,09 руб. на каждый центнер молока, причем такая картина сложилась за счет сокращения стоимости оплаты за 1 чел. час, так как экономия по нему составило 195,38 руб., что можно считать положительным эффектом. С оплатой труда при производстве мяса КРС картина сложилась несколько иная, здесь изменения происходят в большую сторону за счёт увеличения затрат труда на производство одного центнера продукции на 695,24 руб.

Для снижения себестоимости продукции, производимой СПК «Копьёвский» необходимо изыскать резервы.

Основными источниками резервов снижения себестоимости промышленной продукции ($P \downarrow C$) являются:

- 1) увеличение объема ее производства за счет более полного использования производственной мощности предприятия ($P \uparrow V_{\text{ВП}}$);
- 2) сокращение затрат на ее производство ($P \downarrow Z$).

В период с мая по сентябрь молочное скотоводство имеет наименьшую себестоимость, так как в ход идут бесплатные растительные корма, то есть трава. Именно в этот период есть шанс значительно снизить себестоимость молока, так как в холодное время года на корма затраты составляют значительную часть в структуре затрат на производство молока.

Резервы увеличения производства продукции выявляются в процессе анализа выполнения производственной программы. При увеличении объема производства продукции на имеющихся производственных мощностях возрастают только переменные затраты, сумма же постоянных расходов не изменяется, в результате чего снижается себестоимость продукции. Причем переменные затраты увеличиваются пропорционально росту объема продукции.

Таблица 6 – Запланированный и фактический баланс товарной продукции в СПК «Копьёвский» в 2019 г., ц

Показатель	План	Факт	выполнения плана, %
Молоко			
Остаток на начало года	1000	0	-
Объем производства	25400,0	23473,0	92,41
Объем реализации	18000,0	17484,0	97,13
На корм скоту	5500,0	5924,0	107,71
Порчи	10,0	15,0	150,0
Остаток на конец года	2890	50	-
Мясо КРС			

Окончание таблицы 6

Показатель	План	Факт	выполнения плана, %
Остаток на начало года	2011,0	2052,0	-
Объем производства	1600,0	1579,0	98,69
Объем реализации	750,0	741,0	95,20
Порчи	1000,0	1199,4	-
Остаток на конец года	1871	1690,6	-

Из таблицы 6 следует, что фактически в 2019 году объем производства молока сократился на 7,69%. Соответственно необходимо предпринимать действия по повышению удоев, что так же является резервом повышения производства продукции. При этом объем реализации молока и мяса ниже планового на 1,31 и 4,80% соответственно. Кроме того, по мясу выявлены порчи, что является отрицательным результатом.

Остаток каждого вида продукции на конец года не превышает план. Это положительный результат, поэтому с целью выявления резервов увеличения объема реализации продукции увеличим фактический объем реализации до планового. Кроме того, при выявлении резервов увеличения объема реализации продукции исключим порчу продукции. Таким образом, резерв увеличения объема реализации молока равен – 516 ц, мяса – 11 ц.

На следующем этапе перейдем непосредственно к определению резервов снижения себестоимости реализованного молока для этого приведем таблицу состава себестоимости молока плановую и фактическую (таблица 7).

Таблица 7 – Состав себестоимости 1 ц произведённого молока в СПК «Копьёвский» в 2019 г., руб.

Номер				Отклонения,
п/п	Основные статьи затрат	План	Факт	(+;-)
1	Оплата труда	1144,0	1301,7	157,7
2	Корма	1050,0	1188,3	138,3
3	Покупная энергия всех видов	170,2	166,5	-3,7
4	Ветеринарные препараты	13,0	12,9	-0,1
5	Содержание основных средств	12,8	14,3	1,5
6	Прочие	71,6	71,4	-0,2
7	Всего:	2461,6	2755,1	293,5

Для расчета резерва снижения себестоимости молока берем положительные отклонения по статьям затрат и получаем следующие выражение [27]:

$$P\downarrow C/c = P\uparrow TP * Перерасход + TP\phi * Перерасход = \quad (12)$$

$$= (P\uparrow TP + TP\phi) * Перерасход$$

$$P\downarrow C/c = (516 + 23473) * (157,7 + 138,3 + 1,5) = 23989 * 297,5 = 7136,7 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, резерв снижения себестоимости молока в целом составляет 7136,7 тыс. руб.

На основе проведенных факторных анализов есть ряд рекомендаций для предприятия

1 Необходимо повышать удои. Улучшать корма, закупать корма для улучшения продуктивности.

2 В результате анализа выявлены порчи готовой продукции. Необходимо стремиться к нулевому показателю. Для этого следует обновить холодильное оборудование, печные установки, и другие механизмы, повлекшие за собой порчу продукции.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Животноводство - одна из отраслей сельскохозяйственного производства, имеющая народнохозяйственное значение. Себестоимость отдельных видов продукции животноводства определяют исходя из затрат, отнесенных на данный вид (группу) животных. Затраты, учтенные по дебету счета 20, складываются как из прямых затрат на соответствующие виды животных, так и косвенных затрат, распределяемых по учетным объектам.

Рассмотрев порядок учета затрат и калькулирования себестоимости продукции животноводства на предприятии СПК «Копьевский», можно подвести итоги и вынести некоторые рекомендации для модернизации и оптимизации учета затрат.

Во-первых, предприятие ведет бухгалтерский учет вручную. А, учитывая большие объемы информации, это замедляет процесс учета, также увеличивает риск ошибки со стороны сотрудников бухгалтерской службы. Следовательно, СПК «Копьевский» рекомендовано приобрести программу 1С, для более удобного и точного ведения учета затрат на производство продукции животноводства.

Во-вторых, рекомендовано актуализировать и внести изменения в действующую учетную политику, так как многие особенности учета, такие как обновленная правовая база, отдельный учет затрат по калькуляционным статьям, не отражены в полной мере в действующей Учетной политике.

Во-третьих, многие первичные документы не соответствуют требованиям, предъявленным Федеральным законом по бухгалтерскому учету. А именно, Первичные документы на производстве зачастую составляются от руки в свободной форме, не содержит обязательных реквизитов и в таком виде поступают в бухгалтерию для дальнейшей его регистрации. Необходимо утвердить и внедрить в производственный процесс первичные документы и закрепить их применение в учетной политике. Рекомендуется использовать для утверждения в Учетной политике формы, разработанные Постановлением

Госкомстата РФ от 29.09.1997 N 68 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья".

Следующим будет тот факт, что в современном сельском хозяйстве для организации учета затрат на производство продукции животноводства требуется расширить и детализировать объекты учета затрат, классифицировать производственные затраты по отношению к объему производства на четыре группы:

- исключительно переменные;
- условно-переменные;
- смешанные (скачкообразные);
- исключительно постоянные.

По этим группам затрат и по приведенной их последовательности следует строить детализированную номенклатуру статей для учета, а также планирования в соответствии с требованием сопоставимости данных бухгалтерского учета и планирования. Это позволит усилить управленческую составляющую системы бухгалтерского учета.

Так же рекомендацией выносятся организация аналитического учета по группам животных, то есть необходимость выделить субсчета на счете 20. 2 по принципу: 20.2.1 «Коровы»; 20.2.2 «Нетели»; 20.2.3 «Гуси» и так далее.

Применение такой системы аналитического учета позволит получать информацию системно, на счетах, а не в книгах.

Рассмотрев учет косвенных расходов, предприятию рекомендовано изменить базу распределения Общепроизводственных расходов. Использовать условные кормо-единицы. Такие изменения более трудозатратны, но более эффективны. А также в Учетной политике не обозначена база распределения косвенных расходов, поэтому рекомендуется внести эту информацию в Учетную политику СПК «Копьёвский».

В результате анализа затрат на производство продукции были сделаны следующие выводы:

За период с 2017 - 2019 г. себестоимость 1ц молока повысилась на 35,2 %.

Хорошей тенденцией обладает статья покупная энергия. Затраты за анализируемый год сократились с 8348 тыс.руб. до 3909 тыс.руб. Связано это с тем, что с приходом нового руководства был проведен ряд мероприятий по снижению электропотребления. Тены, отапливаемые помещения круглосуточно, были заменены на печное отопление, что гораздо выгоднее.

Изменение затрат на оплату труда в СПК «Копьёвский» в 2019г. по сравнению с планом на производстве молока произошло в положительную сторону на 124,09 руб. на каждый центнер молока, причем такая картина сложилась за счет сокращения стоимости оплаты за 1 чел. час, так как экономия по нему составило 195,38 руб., что можно считать положительным эффектом. С оплатой труда при производстве мяса КРС картина сложилась несколько иная, здесь изменения происходят в большую сторону за счёт увеличения затрат труда на производство одного центнера продукции на 695,24 руб.

Для нормальной работы любого предприятия целью должна быть прибыль. В СПК «Копьёвский» прибыли нет уже несколько лет, поэтому нужно срочно искать пути ее получения. Увеличению прибыли способствует рост продаж. Для этого рекомендуется организовать свой собственный канал сбыта и отгружать производимую продукцию хотя бы по средней цене на рынке. Через какое-то время затраты на это мероприятие окупятся и начнут приносить прибыль.

Еще одно предложение в модернизации производства – это расширение производства. Открытие нового цеха, либо же возведения перерабатывающего производства на самом комбинате.

Производство молока – это основной продукт, производимый сельскохозяйственным предприятием. Поэтому при поиске резервов для снижения себестоимости этого продукта, на него необходимо обратить большее внимание. В летние месяцы затраты на производство молока снижаются до минимального уровня за счет статьи расходов «Корма», так как

коровы питаются на пастбище. А так как корма собственного производства имеют не малую себестоимость, эта статья затрат практически исчезает из структуры себестоимости молока. Произведя расчеты на основе плановых и фактических показателей, резерв снижения себестоимости молока составляет 7136,7тыс.руб.

Так же на предприятии обнаружены расходы на порчу готовой продукции. Необходимо обновить оборудование для исключения таких ситуаций.

Итак, обобщая все вышесказанное, можно сказать, что состояние предприятия неудовлетворительное, как финансовое, так и технологическое. Внедрение в практику предложенных рекомендаций позволит улучшить состояние компании.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1 Федеральный закон от 08.12.1995 N 193-ФЗ (ред. от 02.12.2019) "О сельскохозяйственной кооперации"

2 Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 N 68 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья" (вместе с "Унифицированными формами ...")

3 Приказ Минсельхоза РФ от 24.11.2000 №938 (ред. От 15.01.2002) «Об инструкции по заполнению типовых и ведомственных специализированных форм годовой бухгалтерской отчетности организациями агропромышленного комплекса за 2000г»

4 Приказ Минсельхоза РФ от 29.01.2002 N 68 "Об утверждении Методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций"

5 Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях"

6 Приказ Минсельхоза РФ от 02.02.2004 N 73 "Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве" (вместе с "Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях")

7 Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 N 654 "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению"

8 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 "Сельское хозяйство" (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 11.07.2016)

9 Проект ФСБУ "Основные средства" [Электронный ресурс]http://bmcenter.ru/files/proekt_fsbu_osnovniye_sredctva

10 Статья: Учет сельхозпредприятием убытков от падежа животных или птиц (Сухов А.Б.) ("Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения: учет в сельском хозяйстве", 2020, N 1)

11 "Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве" (утв. Минсельхозом РФ)

12 Алборов Р.А., Концевой Г.Р., Концевая С.Р. Адаптация бухгалтерского учета к требованиям информационного обеспечения управления сельским хозяйством // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2018. N 4. С. 8 - 16.

13 Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В. Проблемы развития учета и оценки биологических и земельных активов в сельском хозяйстве // Международный бухгалтерский учет. 2019. N 8. С. 859 - 871

14 Бобкова, Е. В. Развитие аудита производственных затрат в сельскохозяйственных организациях: Монография / Рос. гос. агр. ун- МСХА им. К. А. Тимирязева. Москва: Изд-во РосГАУ, 2017. - 155 с.

15 Бодрикова С.В., Захарова Е.В. Комплексная оценка эффективности стратегии в системе управления биологическими активами и результатами их биотрансформации // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. 2013. N 3. С. 43 - 46.

16 Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, Е.И. Мартемьянова, Т.В. Зубкова Пособие Бухгалтерский учет в агропромышленном комплексе: учеб.. - М.: Проспект, 2019 - 290 с.

17 Бухгалтерский учет: учеб. / Ю.А.Бабаев [и др.]; под ред. Ю.А.Бабаева. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2019 - 392 с.

18 Глушков И.Е., Киселева Т.В. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных, перерабатывающих и агропромышленных предприятиях. Эффективное пособие по финансовому и управленческому учету. Москва, «КНОРУС», Новосибирск, «ЭКОР», 2017г., 507с.

19 Клычова Г.С., Закирова А.Р., Клычова А.С. Управленческий учет земель сельскохозяйственного назначения и внутренняя отчетность об их использовании // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2016. Т. 8. N 4. С. 15 - 21.

20 Концевая С.М., Джикия М.К. Учет биологических активов и финансовых результатов от их биотрансформации // Бухучет в сельском хозяйстве. 2018. N 8. С. 39 - 47.

21 Концевой Г.Р. Совершенствование методики оценки и управленческого учета материальных и биологических затрат в сельском хозяйстве // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2019. N 1. С. 26 - 29.

22 Лаптева Е.А., Навдаева С.Н. Рациональное использование земли как фактор развития сельскохозяйственного производства Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2018. N 10. С. 69.

23 Савицкая Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности. Учебное пособие. Мн.: БГЭУ, 2009.

24 Сухов А.Б. Учет сельхозпредприятием убытков от падежа животных или птиц // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения: учет в сельском хозяйстве. 2020. N 1. С. 26 - 32.

25 Феоктистов И.А., Толмачев И.А. Сельскохозяйственные предприятия: особенности бухгалтерского учета и налогообложения: калькуляция себестоимости / под ред. Т.Н. Межуевой. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2018. 400 с.

26 Хоружий, Л.И. Бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных

организациях : Учебник /Л.И. Хоружий, К.А.Джикия, В.И.Хоружий. – М.: Издательство «Альфа - Пресс».2017. – 224 с.

27 Чечевицына, Л.Н. Анализ финансово - хозяйственной деятельности: учеб. Пособие для вузов / Л.Н. Чечевицына, И.Н. Чуев. – изд. 4-е, доп и перераб. – Ростов н/Д: Феникс, 2016.-382с.

28 Л.В.Шалаева Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в производстве продукции животноводства Пособие 2018 – 95с.

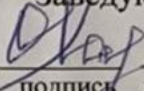
29 Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа : учеб. пособие / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. – М.:, изд. ИНФРА–М, 2019г.- 536с.

30 Шляпникова Е.А., Владимирова А.В. Адаптация учета биологических активов к управлению эффективностью сельскохозяйственной деятельности // Международный бухгалтерский учет. 2017. N 11. С. 32 - 42.

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Институт экономики управления и природопользования
Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ

Заведующий кафедрой

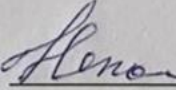

подпись О.Н. Харченко
инициалы, фамилия

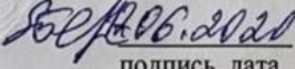
« 22 » 06 2020 г.

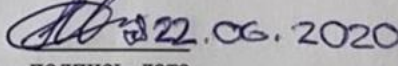
БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

38.03.01 Экономика
профиль 38.03.01.01.01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит
(в коммерческих организациях)

**УЧЕТ ЗАТРАТ И АНАЛИЗ СЕБЕСТОИМОСТИ
ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА
(на примере СПК «Копьёвский»)**

Научный руководитель  доцент, канд. экон. наук Н.В. Непомнящая
подпись, дата

Консультант  ст. преподаватель Е. С. Берестова
подпись, дата

Выпускник  Т.А. Немкова
подпись, дата

Красноярск 2020