

**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»
(Н И У «Б е л Г У»)**

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Кафедра «Учет, анализ и аудит»

УЧЕТ ЗАТРАТ ОРГАНИЗАЦИИ

**Выпускная квалификационная работа
(бакалаврская работа)**

**обучающегося заочной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
5 курса группы 06001352
Мизюлиной Регины Александровны**

Научный руководитель:
старший преподаватель
Назарова А.Н.

БЕЛГОРОД, 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ.....	5
1.1.Понятие и учет прямых и косвенных затрат.....	5
1.2.Особенности учета затрат в сельскохозяйственных организациях.....	14
2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «Х».....	24
2.1. Характеристика основной деятельности предприятия.....	24
2.2. Анализ основных показателей деятельности	28
2.3. Характеристика бухгалтерского учета.....	37
3. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ В ООО «Х».....	41
3.1. Первичный учет затрат.....	41
3.2. Синтетический и аналитический учет затрат.....	48
3.3. Мероприятия по эффективности распределение затрат ООО «Х» по местам их возникновения.....	52
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	60
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время в условиях жесткой конкуренции отечественные предприятия прибегают к вынужденным мерам пересматривать значительные внутренние организационные структуры, методы ведения бизнеса на основе различных видов менеджмента современности. Главным направлением эффективной финансовой деятельности любой организации является обеспечение прибыльности и рентабельности на любой ступени жизненного цикла, структурные подразделения обязаны уделять достаточно большое внимание качеству, а также уровню своих расходов, оказывающих значительное влияние на результаты их деятельности. Важным условием решения данной проблемы является новейший подход организаций к наиболее эффективному использованию различных ресурсов, базированный на применении прогрессивных технологий на всех этапах изготовления продукции и выполнения работ, услуг. Гарантией благополучного развития и конкретного увеличения конкурентоспособности организаций на российском, а также международном рынке становится управление расходами предприятия, решающим условием которого является высокоэффективная система управленческого учета, в значительной мере направленная как на текущее, так и на перспективное развитие организации в целом.

Актуальность выбранной темы «Учет затрат организации» определяется тем, что производство продукции растениеводства и животноводства в современных условиях остается одной из трудоемких, сложных и социально значимых проблем сельскохозяйственной деятельности. Решение данной проблемы требует развития интенсификации процессов производства сельскохозяйственной продукции и внедрения новых современных технологий выращивания. Все это позволяет значительно увеличить объемы производства продукции, повысить ее

качество и снизить себестоимость на базе рационализации организации производства и управления сельскохозяйственной деятельностью. В успешном решении этих задач важная роль принадлежит совершенствованию учета издержек производства в сельском хозяйстве путем определения и выбора объектов отражения затрат (объектов аналитического учета), использования наиболее прогрессивных методов и систем учета, контроля и оценки производственных затрат.

Целью выпускной квалификационной работы является определение мероприятий по совершенствованию организации учета затрат в исследуемом предприятии. Для достижения цели следует решить ряд задач:

- изучить теоретические аспекты учета затрат;
- исследовать предмет деятельности организации, провести анализ основных показателей ее деятельности и оценить финансовое состояние;
- рассмотреть документальное оформление учета затрат в организации и отражение на счетах бухгалтерского учета.

Объектом исследования выступает ООО «Х», основным видом деятельности которого является выращивание зерновых, зернобобовых культур и семян масличных культур. Предметом исследования являются затраты указанной организации.

Источниками информации при выполнении выпускной квалификационной работы являлись бухгалтерская финансовая отчетность, первичные документы, регистры аналитического и синтетического учета, прочие бухгалтерские документы.

В качестве теоретической основы послужили нормативные и законодательные акты, научная и учебная литература, периодические издания в области бухгалтерского и управленческого учета.

Работа изложена на 68 страницах машинописного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, включает 11 таблиц, 2 рисунка, список литературы насчитывает 48 наименований, к работе приложено 17 документов.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

1.1. Понятие и учет прямых и косвенных затрат

В отечественной науке развитию вопроса учета затрат посвящены труды таких ученых, как В.Б. Ивашкевич, В.Ф. Палий, М.А. Вахрушина, А.Д. Шеремет, В.И. Ткач и др. С развитием производственных систем и технологий, совершенствованием теории и практики менеджмента возникает необходимость совершенствовать и повышать качество существующих систем управленческого учета.

Учет затрат на производство регулируется следующими основными нормативными документами:

1) Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 06.05.1999 №33н [9];

2) Налоговым кодексом РФ. Часть вторая от 05.08.2000 №117 – ФЗ (252 НК РФ) [1];

3) Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 №94н [11].

Исходя из Налогового кодекса РФ, понятия «расходы» и «затраты» являются аналогами по своему значению. Но ни в главе 25, ни в первой части Налогового кодекса Российской Федерации определение затраты отсутствует. Эти понятия являются бухгалтерскими терминами, а значит определения «расходов» и «затрат» нужно искать в положениях по бухгалтерскому учету. Нормативно-бухгалтерское законодательство термин «затраты» также не определяет, однако в ПБУ 10/99 есть определение расходов, и многие авторы рассматривают затраты и расходы как синонимы,

а некоторые авторы эти термины не разделяют. Согласно п.2 ПБУ 10/99, расходами организации признается уменьшение экономических выгод организации в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества), а также возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения капитала по решению учредителей (собственников имущества) [9]. В пункте 19 ПБУ 10/99 указывается, что расходы в учете признаются независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы. Под затратами на производство многие авторы понимают потребленные организацией ресурсы (материальные, трудовые и прочие), израсходованные при осуществлении определенного рода деятельности. Принципиальным отличием затрат от расходов является то, что при осуществлении затрат активы не выбывают, а возникающие обязательства не уменьшают капитал организации. В процессе осуществления затрат активы либо трансформируются один в другой, либо происходит наращивание активов, в частности.

Прямые расходы – это затраты, которые связаны с производственным процессом определенного вида продукции (выполнением определенных работ, оказанием отдельных услуг), непосредственно включенные в себестоимость этой продукции (работ, услуг). К ним, в частности, относятся затраты: на сырье и основные материалы; покупные изделия и полуфабрикаты; топливо и электроэнергию; возвратные отходы (вычитаются); оплату труда основных производственных рабочих (с отчислениями); амортизацию производственного оборудования, потери от брака и т.д. Все прямые расходы сразу отражаются на калькуляционных счетах, которые используются для учета затрат и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) в отчетном периоде. К калькуляционным счетам относятся [11]:

- активный счет 20 «Основное производство» (данный счет предназначается для обобщения информации о затратах основного производства). По дебету 20 счета учитываются прямые расходы, причем к

данному счету открывается столько аналитических счетов, сколько видов продукции производит предприятие. Это необходимо для формирования себестоимости каждого вида продукции;

- активный счет 23 «Вспомогательное производство» (данный счет предназначается, чтобы обобщить информацию о затратах производств, являющихся вспомогательными для основного производства. К вспомогательным производствам относятся подразделения, организации, которые выполняют вспомогательные, подсобные функции для основного производства, в частности обслуживание различными видами энергии (электричество, пар, газ), транспортное обслуживание, ремонт основных средств, изготовление инструментов, штампов, запчастей, деталей и конструкций, возведение временных не титульных сооружений, добыча гравия, кремния, песка и др.);

- активный счет 28 «Брак в производстве» (на данном счете собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку - стоимость неисправимого, т.е. окончательного брака, расходы по исправлению и т.п.);

- активный счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся подразделения и организации, деятельность которых не связана с производством продукции, работ, услуг, явившихся целью создания организации. В частности, к обслуживающим производствам и хозяйствам относятся ЖКХ, находящиеся на балансе организации (общежитие, прачечная, баня, турбаза, санаторий, столовая, буфет, детские сады, ясли, медпункты и др.).

В течение месяца по дебету 20 счета отражаются следующие прямые расходы [1]:

- затраты на сырье, материалы, покупные полуфабрикаты:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы».

Если материалы учитываются по договорным либо учетным ценам, то на 20 счет списываются либо отклонения, либо транспортно-заготовительные расходы: Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы»,

субсчет «Транспортно-заготовительные расходы», 16 «Отклонение в стоимости товарно-материальных ценностей»;

- стоимость услуг производственного характера, выполненных сторонниками без НДС:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; к учету принят НДС: Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- энергия, топливо, вода, которые расходуются на технологические нужды и поставляются сторонними организациями:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без НДС); Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (учитывается НДС);

- собственное топливо, которое расходуется на технологические нужды:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10-3 «Топливо»;

- заработная плата производственных рабочих:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- взносы на обязательные виды страхования (социальное, медицинское и пенсионное):

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию».

В течение месяца по дебету 23 «Вспомогательные производства» счета отражают прямые затраты, которые связаны с производством вспомогательной продукции:

Дебет 23 «Вспомогательные производства» Кредит 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате

труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 02 «Амортизация основных средств».

В конце месяца в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» включают и косвенные затраты со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Далее затраты вспомогательных производств, собранные в дебете счета 23 списываются:

- при оказании внутренних услуг основному производству: Дебет 20 Кредит 23 «Вспомогательные производства»;

- при оказании внутренних услуг обслуживающему производству: Дебет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» Кредит 23 «Вспомогательные производства»;

- при выпуске вспомогательным производством запчастей, инструментов: Дебет 10 «Материалы» Кредит 23 «Вспомогательные производства»;

- при выпуске вспомогательным производством продукции, предназначенной для реализации на сторону: Дебет 40 «Выпуск продукции», 43 «Готовая продукция» Кредит 23 «Вспомогательные производства»;

- при реализации услуг вспомогательным производством на сторону: Дебет 90-2 «Себестоимость продаж» Кредит 23 «Вспомогательные производства».

Дебетовое сальдо по счету 23 «Вспомогательные производства» характеризует величину незавершенного производства вспомогательных цехов на конец месяца.

Косвенные расходы - это затраты, связанные с производством нескольких видов продукции (работ, услуг) [25, с. 26]. Напрямую они не могут быть отнесены на конкретный вид продукции. В следствие этого они распределяются по видам продукции косвенно (условно) согласно предусмотренным в учетной политике организации показателям, с помощью заранее рассчитанных коэффициентов. К косвенным затратам относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, часть расходов на

продажу и т.д. Косвенные расходы первоначально учитываются в целом за конкретный период времени, а по его окончании подлежат распределению по конкретным видам продукции (работ, услуг) пропорционально какому-либо показателю, установленному фирмой, допустим, пропорционально стоимости израсходованных материалов, зарплате основных производственных рабочих или объему выполненных работ. Конкретный показатель закрепляется в учетной политике организации. Косвенные расходы отражаются на:

- активном счете 25 «Общепроизводственные расходы»;
- активном счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Общепроизводственные расходы связаны с производственным процессом. К ним относятся: зарплата руководителей цехов; отчисления на социальные нужды; расходы на отопление, освещение и содержание производственного помещения в целом; сумма амортизации по основным средствам, на которых производится одновременно несколько видов продукции в цехе; расходы на содержание и ремонт основных средств, оборудования; другие аналогичные расходы [1, 9]. На счете 25 «Общепроизводственные расходы» затраты отражаются в следующем порядке:

- на содержание и эксплуатацию машин и оборудования: Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию»;

- амортизационные отчисления: Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»;

- на ремонт ОС: с помощью подрядчиков: Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без учета НДС); Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

(учитывается НДС); хозяйственным способом: Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

- на страхование имущества: Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 76-1 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

- на отопление, освещение, содержание помещений: Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» (без НДС); Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость» Кредит «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» (на сумму НДС);

- на аренду помещений, машин и оборудования: Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» (без НДС); Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» (принимается к учету НДС);

- на оплату труда общепроизводственного персонала: Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- на отчисления во внебюджетные фонды: Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию».

На конец месяца общепроизводственные затраты включаются в себестоимость основной продукции: Дебет 20 «Основное производство» Кредит 25 «Общепроизводственные расходы». Включаются общепроизводственные затраты в себестоимость работ, услуг, продукции вспомогательных производств: Дебет 23 «Вспомогательные производства» Кредит 25 «Общепроизводственные расходы». Включаются

общепроизводственные затраты в себестоимость работ, услуг, продукции обслуживающих производств и хозяйств: Дебет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» Кредит 25 «Общепроизводственные расходы».

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» в конце месяца закрывается и сальдо не имеет.

Общехозяйственные расходы часто называют также управленческими. К ним относятся: заработная плата администрации фирмы (но не отдельных цехов), заработная плата бухгалтерии, кадровой службы; сумма амортизации по основным средствам общехозяйственного назначения, затраты на ремонт и эксплуатацию общехозяйственных основных средств; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; командировочные расходы работников аппарата управления; расходы по оплате информационных, консультационных, аудиторских, юридических услуг и др.

Бухгалтерские записи по отражению общехозяйственных затрат имеют следующий вид [11]:

- на зарплату административно-управленческому персоналу: Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- на страховые взносы во внебюджетные фонды: Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию»;

- амортизация ОС общехозяйственного назначения: Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 02 «Амортизация основных средств»;

- расходы, связанные с командировками: Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

- на аренду помещений: Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

- на информационные, консультационные, юридические услуги: Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 60«Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

В конце месяца данный счета закрывается так же, как и 25, и сальдо не имеет.

Таким образом, приведенная схема учета прямых и косвенных затрат на производство позволяет достоверно калькулировать себестоимость продукции, работ или услуг.

1.2. Особенности учета затрат в сельскохозяйственных организациях

Формирование и эффективное функционирование учета сельскохозяйственного производства в сельскохозяйственных экономических субъектах связано с надлежащей его организацией, обоснованным выбором в учетной политике объектов отражения затрат и использования их в качестве аналитических счетов при применении в данной организации приемлемых для нее методов производственного учета. От всего этого в конечном итоге зависит должное информационное обеспечение планирования затрат на производство продукции, калькулирования ее себестоимости и контроля соблюдения норм расхода материальных, трудовых и других ресурсов в растениеводстве и животноводстве. Таким образом, начальным этапом организации учета в сельском хозяйстве должно стать определение и закрепление в учетной политике хозяйствующего субъекта объектов отражения затрат, то есть аналитических счетов для учета издержек производства в растениеводстве и животноводстве.

В научной и учебной литературе принято объекты отражения затрат (аналитические счета для учета затрат на производство продукции) называть

объектами учета затрат. При этом содержание понятия «объект учета затрат» разными авторами трактуется по-разному. Многие из них понятие «объект учета затрат» связывают с группировкой затрат в текущем учете [17, с.11], контролем использования ресурсов в производстве продукции [25, с.41], калькулированием себестоимости продукции, организацией хозрасчетных структурных подразделений, с управлением и принятием решений по оптимизации себестоимости продукции (работ, услуг) [32, с.173]. Некоторые из цитируемых выше ученых-экономистов в своих научных трудах не определяют сущность и содержание понятия «объект учета затрат», но считают, что учет затрат по объектам необходимо вести для исчисления себестоимости различных видов сельскохозяйственной продукции. Другими авторами представляется такая точка зрения, что определение в растениеводстве и животноводстве видов объектов отражения затрат (объектов учета затрат), их детализация и выбор в учетной политике в качестве аналитических счетов к соответствующим субсчетам счета 20 «Основное производство» связано не только с использованием способов исчисления себестоимости продукции, но технологическими, организационно-управленческими и другими особенностями сельскохозяйственного производства, а также необходимостью формирования релевантной информации в управленческом учете и отчетности для управления процессами биотрансформации биологических активов [21]. Объектами отражения затрат (или учета затрат), помимо биологических активов (сельскохозяйственных растений и животных), могут быть виды технологических работ [19, с. 119], а также структурные подразделения данной организации (бригады, фермы), выделенные как центры финансовой ответственности (центры затрат, центры дохода и прибыли) и функционирующие на принципах внутреннего хозрасчета [1; 3; 6]. Среди ученых-экономистов аграрников есть и сторонники организации более обособленного аналитического учета затрат в растениеводстве. В частности, они предлагали вести управленческий учет затрат в

растениеводстве по биологическим сортам сельскохозяйственных культур [19, с. 23]. Данное предложение указанные авторы связывали с информационными потребностями ценообразования полученных видов сельскохозяйственной продукции от различных сортов сельскохозяйственных культур.

Объектами учета затрат являются факты (хозяйственные операции) о затратах на производство продукции, содержательные аспекты которых одновременно являются предметами познания этих фактов.

За выбор и закрепление в учетной политике объектов отражения затрат на производство сельскохозяйственной продукции и, соответственно, аналитических счетов к субсчетам счета 20 «Основное производство» должны нести ответственность руководитель и главный бухгалтер сельскохозяйственной организации [25].

Общая сумма затрат на производство сельскохозяйственной продукции складывается из прямых и косвенных затрат [33]. Прямые затраты относятся непосредственно к выращиванию конкретной культуры (стоимость семян и посадочного материала, оплата труда работников, занятых в посеве и обработке полей, стоимость удобрений и т.д.) К косвенным затратам обычно относят те расходы, которые требуют распределения, обычно они не носят определенного отношения к конкретной культуре, а участвуют в производстве нескольких видов продукции. К таким затратам относят амортизацию основных средств, занятых в растениеводстве, затраты по орошению посевов и т.д. Бухгалтер в течение года в хронологической последовательности отражает все затраты на выращивание сельскохозяйственной культуры и только в конце года накопленная сумма распределяется по объектам калькуляции, то есть происходит исчисление себестоимости. Методика учета затрат и исчисления себестоимости продукции растениеводства организацией закрепляется в учетной политике.

Таким образом, важной особенностью продукции растениеводства является то, что ее фактическая себестоимость исчисляется после полного

завершения производственного цикла из-за биологических причин, то есть по завершении календарного года. По этой же причине произведенная продукция в течение года приходится по нормативной (плановой) себестоимости, а конце года после списания корректировки (разницы между фактической и плановой себестоимости) методом дополнительной записи или «красное сторно» доводится до фактической себестоимости. Списание корректировочных сумм производится по каналам движения продукции (на продажу, на остаток и т.д.).

Побочная продукция (зеленая масса, солома, полова) приходится в плановой оценке. Калькуляция по ним не производится. Зеленая масса (потенциальные потери от обкосов пшеницы) идет на корм скоту. Зерноотходы в хозяйстве не выделяются и не калькулируются как отдельный вид продукции. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы списываются на уменьшение финансовых результатов. По основному виду продукции – зерну производят калькуляцию и расчет корректировочных сумм.

Чтобы правильно определить себестоимость с учетом особенностей организации и технологии производства необходимо правильно установить объекты учета затрат и объекты калькулирования.

Под объектами учета затрат в управленческом учете принято понимать места возникновения расходов, т.е. отдельные цехи, производства, участки и так далее, в разрезе которых должны группироваться затраты по изготовлению продукции. Это позволяет определить результаты внутрипроизводственной хозяйственной деятельности определенных подразделений предприятия [36].

Отечественными учеными создан ряд трудов по проблемам организации учета производственных затрат по центрам ответственности. Значительное внимание им уделили в своих работах И.Н. Черных, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, Л.Т. Гиляровская, В.Б. Ивашкевич, Д.В. Лысенко, И.Э. Гущина, В.Э. Керимов, Н.М. Балакирева, В.Ф. Палий и др.

Вместе с тем при всей существенности и практической значимости имеющихся разработок ряд теоретических и методических проблем учета и контроля по центрам ответственности еще не получил полного и системного отражения.

На практике применяются три варианта группировки затрат по местам возникновения:

- системно по всем структурным подразделениям предприятия с определением себестоимости продукции данного подразделения;
- по подразделениям без определения себестоимости. В этом случае прямые затраты контролируются путем сопоставления их с плановой величиной на фактический объем выпуска, а косвенные расходы - в сопоставлении с плановой сметой;
- в целом по предприятию - на основе группировки затрат сырья и заработной платы производственных рабочих по подразделениям.

Места возникновения затрат - это структурные подразделения предприятия, по которым организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов, организации внутреннего хозяйственного расчета. Исходя из целевого назначения группировки издержек по местам затрат на предприятии основными условиями для их образования являются [39]:

1. Территориальная обособленность, при которой место расходов должно находиться в едином комплексе в пределах определенной территории предприятия и его подразделений.
2. Функциональная однородность, означающая, что в данном месте затрат должна по возможности выполняться одинаковая по содержанию или назначению работа, использоваться однотипное оборудование с примерно равными издержками на единицу отработанного времени.
3. Возможность установления персональной ответственности за уровень расходов данного места затрат.

4. Соответствие единой для предприятия методологии калькулирования себестоимости продукции, т.е. возможностям разграничения расходов по установленным статьям калькуляции, использования при калькуляционных расчетах экономически обоснованных, однородных методов распределения затрат данного места на последующие и в конечном счете - на разновидности изделий и услуг.

В зависимости от последовательности группировки расходов на предприятии следует различать начальные, промежуточные и конечные места затрат.

Начальные места издержек по существу представляют собой центр расходов, первую ступень их формирования. Промежуточные места соответствуют более высокой степени обобщения издержек, характерных для подразделений предприятия, изготавливающих части готовой продукции или полуфабриката.

Конечные места расходов охватывают заключительный этап технологического процесса на данном предприятии. Здесь аккумулируются все прямые и распределяемые затраты на производство изделий и услуг, учитывается их выпуск, калькулируется производственная себестоимость.

С точки зрения содержания деятельности и отношения к изготовлению продукции производственные места затрат подразделяются на основные, вспомогательные и сопутствующие.

Основные места затрат выпускают продукцию, для изготовления которой создано предприятие, вспомогательные - предназначены для производства изделий и услуг, обеспечивающих нужды основного производства в инструменте, запасных частях, энергии, текущем ремонте [15].

Сопутствующие места издержек либо заняты изготовлением продукции из отходов, либо имеют целевое назначение в качестве экспериментальных, опытных, исследовательских производств.

В зарубежной литературе по учету также выделяются конкретные и абстрактные, общие и единичные, постоянные и временные места расходов. Близким, но не идентичным месту затрат, является понятие центра ответственности.

Под центром ответственности понимается область, сфера, вид деятельности, сегмент организации, во главе которых находится ответственное лицо (менеджер, руководитель), наделенный персональной, личной ответственностью за результаты и затраты деятельности сегмента, в рамках которого он способен оказывать на них непосредственное управленческое воздействие в пределах предоставляемых ему полномочий [17].

В отличие от места затрат центр ответственности, как правило, более масштабен. Каждый центр ответственности может состоять из нескольких мест затрат и, кроме того, осуществлять расходы, не имеющие четко выраженного места формирования внутри предприятия. Довольно часто центр ответственности связан с выполнением функций, не имеющих четко выраженного измерителя объема деятельности. Однако, если у данного места затрат есть лицо, служебно-ответственное не только за объем и качество производственно-хозяйственной деятельности, но и за расходы, такое подразделение можно считать центром ответственности.

Организация учета по центрам ответственности позволяет децентрализовать управление затратами, осуществлять контроль за их формированием на всех уровнях менеджмента, устанавливать виновных за возникновение непроизводительных затрат и, в конечном итоге, существенно повышать экономическую эффективность хозяйствования [15].

При организации учета по центрам ответственности необходимо четко определить сферу полномочий, прав и обязанностей менеджеров каждого центра, стремиться к тому, чтобы в большинстве из них была возможность измерить не только расходы, но и объем деятельности. Желательно, чтобы для любого вида расходов предприятия существовал такой центр затрат, для

которого данные издержки являются прямыми. Вместе с тем, степень детализации планирования (бюджетирования) и учета затрат должна быть достаточной, но не избыточной для анализа и принятия решений по управлению.

В зависимости от степени делегирования полномочий и ответственности соответствующих менеджеров в практике управленческого учета выделяются следующие виды центров ответственности [21,15]:

- центры инвестиций (ЦИ),
- центры прибыли (ЦП),
- центры маржинальной прибыли (ЦМП),
- центры доходов (ЦД),
- центры затрат (ЦЗ).

Центр затрат (ЦЗ) представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Примером может быть производственный цех, не выпускающий конечной или завершенной продукции и полуфабрикатов, отделы заводоуправления, социальные службы и т. п. Центры затрат могут входить в состав других центров ответственности или существовать обособленно. Центры затрат обычно не измеряют и не фиксируют результаты своей деятельности [25].

Центры доходов (продаж) (ЦД) включают подразделения маркетинго-сбытовой деятельности, руководители которых отвечают только за доходы (выручку) от реализации продукции, товаров, услуг, за затраты, связанные с их сбытом, но не за затраты. Им предоставляется информация о наиболее рентабельных в производстве или закупках товарах и, в конечном итоге, существенно повышать экономическую эффективность хозяйствования. Основная задача центров доходов - оптимизация доходов, что достигается на основе оптимизации рынков сбыта, анализа устойчивости продаж и т.д. [25, 29].

Центр инвестиции (ЦИ) - это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса и

эффективность использования капитальных вложений. Задача центра инвестиций - достижение максимальной рентабельности вложенного капитала, быстрая его окупаемость, увеличение рыночной стоимости предприятия. Центры инвестиций представляют собой и центры затрат, и центры доходов, и центры прибыли. Управление затратами здесь осуществляется при помощи операционного бюджета, отчетности о его исполнении, информации о движении денежных потоков. Их отличительная черта состоит в том, что в разрезе центров инвестиций в полном объеме формируются показатели бухгалтерской отчетности. Это позволяет рассчитывать важнейшие показатели - рентабельности инвестиций и рентабельности активов [17].

Центры прибыли (ЦП) представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности (доходы). Это могут быть отдельные предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации (торговые представительства, магазины, фирмы и т. п.). Их руководители имеют возможность контролировать все компоненты деятельности, от которых зависит величина прибыли: объемы производства и продаж, цены, затраты. Обычно центры прибыли включают несколько мест затрат. Общие расходы и результаты их деятельности отражаются в системе бухгалтерского учета. Основное внимание уделяется показателю валовой прибыли (либо маржинальной прибыли), который рассчитывается по каждому центру прибыли в отдельности. Общая прибыль формируется по организации в целом. Отличительной особенностью центров прибыли является то, что в их разрезах составляются Отчеты о финансовых результатах.

При классификации по выполняемым функциям различают основные и обслуживающие центры ответственности. Выделение центров ответственности по принципу производственных функций чаще всего встречается в организациях сферы материального производства. Здесь

обособляют центры ответственности, относящиеся к снабжению, производству, сбыту и управлению.

Центр ответственности за снабжение контролирует не только затраты на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей, но и величину материальных запасов, эффективную работу складского хозяйства, качество материальных ресурсов и т. п.

Аналогичные задачи выполняет центр ответственности сбыта, но применительно к процессам и показателям отпуска и реализации продукции, работ, услуг. Оба вида центров имеют учитываемые показатели объемов деятельности и величины соответствующих затрат. В отличие от них центры ответственности управления, обычно отделы и административные службы, могут иметь только затраты.

Ведущую роль в достижении конечных целей предприятия играют производственные центры ответственности, где непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги. Эти центры представляют собой совокупность мест затрат различного уровня, обобщающих расходы на эксплуатацию крупных агрегатов, технологических линий, групп оборудования внутри цеха, затраты отдельных цехов основного и вспомогательного производств и предприятия в целом.

Для производственных мест затрат и центров ответственности важное значение имеет степень регулируемости соответствующих расходов. Различают места и центры с полностью регулируемыми, слабо регулируемыми и нерегулируемыми (произвольными) издержками. Для регулируемых затрат должно быть определено оптимальное соотношение между расходами и объемом деятельности. Оно устанавливается на основе заранее исчисленных норм расхода материальных ресурсов, нормативной трудоемкости единицы продукции или выполненных работ. Нормативные затраты умножают на планируемый к выпуску объем производства. Управление расходами таких мест затрат и центров ответственности получило название системы гибких бюджетов. Гибкий бюджет

устанавливает, какими должны быть затраты на единицу выпуска и валовые расходы при различных объемах производственной деятельности. Менеджер центра регулируемых затрат должен стремиться обеспечить минимизацию прямых издержек на единицу продукции. Эффективность его деятельности оценивается в зависимости от того, обеспечено ли данным подразделением достижение заданного планом (нормативом) уровня издержек на единицу выпуска или нет.

Для мест и центров с произвольными, нерегулируемыми затратами нельзя рассчитать оптимальную величину затрат в зависимости от объема деятельности, поскольку либо его невозможно измерить, либо нет функциональной связи между объемом и затратами. Для таких мест и центров вышестоящий уровень управления устанавливает фиксированную величину постоянных издержек в зависимости от численности персонала и задач, которые ему предстоит решать в предстоящем периоде. Примером таких подразделений могут служить отделы заводоуправления. Места и центры со слабо регулируемыми затратами имеют дегрессивную связь издержек с объемами деятельности. Их менеджеры практически не могут повлиять на величину удельных затрат, но должны иметь в виду, что их общая сумма косвенно зависит от объема выполненной работы.

2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «Х»

2.1. Характеристика основной деятельности предприятия

Общество с ограниченной ответственностью «Х» было зарегистрировано в качестве юридического лица 4 октября 2012 года в соответствии с Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» и действует на основании Гражданского Кодекса РФ и Устава ООО «Х».

ООО «Х» расположено по адресу: Белгородская область, Шебекинский район, Новотаволжанский полевой стан, участок 1, строение 1.

Образовалась ООО «Х» на месте колхоза, который славился своим крупным животноводческим комплексом. После реорганизации данного колхоза первоначально было создано АОЗТ «Заря», которое не смогло приспособиться к жестким условиям того периода и стало банкротом, а его коллектив и производственная база вошли в состав агрохолдинга «Белгород-семена». Управлять вошедшим подразделением был назначен Геннадий Иванович Чмирев. Но агрохолдинг сам диктовал, когда и что сеять, «иногда даже в убыток» - как вспоминал генеральный директор, поэтому было принято решение начать работу самостоятельно. Так и появилось ООО «Х».

Общество имеет самостоятельный баланс, расчетный счет в банке, а также является самостоятельным субъектом хозяйственной деятельности, выступает от своего имени истцом и ответчиком в суде, арбитраже и третейском суде, имеет право от своего имени заключать договоры, приобретать имущественные и личные неимущественные права.

Уставный капитал Общества, гарантирующий интересы его кредиторов, составляет 300 000 рублей и вносится денежными средствами. К моменту регистрации Общества уставный капитал оплачен в размере 100%.

Основным видом деятельности организации является выращивание зерновых (кроме риса), зернобобовых культур и семян масличных культур.

Дополнительными видами деятельности организации являются следующие:

- выращивание зерновых культур;
- выращивание зернобобовых культур;
- предоставление услуг в области растениеводства;
- выращивание семян масличных культур;
- выращивание овощей;
- выращивание сахарной свеклы;
- выращивание однолетних кормовых культур;
- разведение свиней;
- разведение сельскохозяйственной птицы;
- воспроизводство морских биоресурсов искусственное;
- воспроизводство пресноводных биоресурсов искусственное.

Во главе ООО «Х» стоит генеральный директор Геннадий Иванович Чмирев. Он решает самостоятельно все вопросы деятельности предприятия, представляет его интересы. Также он распоряжается в пределах предоставленного ему права имуществом, заключает договора, в том числе по найму работников. Издаёт приказы и распоряжения, обязательные к исполнению всеми работниками предприятия. Генеральный директор несет в пределах своих полномочий полную ответственность за деятельность общества, обеспечение сохранности товарно-материальных ценностей, денежных средств и другого имущества предприятия. Выдает доверенности, открывает в банках счета, пользуется правом распоряжения средствами.

Структура ООО «Х» представлена линейной функциональной моделью, которая представлена на рисунке 1.

В ООО «Х» имеет место централизованная система управления. Общество организовано двумя учредителями: Чмиревым Геннадием Ивановичем и Байдиным

Николаем Ивановичем.



Рис. 1. Структура управления ООО «Х»

Основные показатели деятельности предприятия находят свое отражение в бухгалтерском балансе. Для облегчения анализа бухгалтерского баланса необходимо представить его в виде агрегированной формы. В таблице 1 представлен анализ агрегированной формы бухгалтерского баланса ООО «Х».

В ходе проведения анализа агрегированного баланса можно сделать вывод о том, что в отчетном периоде наблюдается постепенное, не значительное снижение внеоборотных активов. Общая сумма снижения в период с 2015 по 2016 года внеоборотных активов составила 37056 тысяч рублей, а в период с 2016 по 2017 год - 38011 тысяч рублей. Одной из причин снижения показателя может послужить физический износ основных фондов и их последующее списание.

Значение оборотных активов показывает резкий, скачкообразный рост к 2017 году, сумма прироста по сравнению с 2016 годом к 2017 составила 1 703 542 тысячи рублей. Увеличению значения оборотных средств могло способствовать увеличение дебиторской задолженности почти в 2 раза к 2017 году, а также привлечение заемных средств.

Анализируя показатели собственных средств ООО «Х» (капитал и резервы) в период с 2015 по 2017 годы, можно сказать, что показатель не потерпел существенных изменений. Основную долю данного раздела

занимает добавочный капитал (свыше 1,5 миллионов рублей на протяжении всего отчетного периода).

Таблица 1

Агрегированный бухгалтерский баланс ООО «Х»
за 2015-2017 гг., тыс. руб.

Показатели	2015	2016	2017	Отклонение, +/-	
				2017 от 2016	2016 от 2015
Внеоборотные активы – всего	1651267	1614211	1576200	-38011	-37056
- основные средства	66113	31162	20069	-11093	-34951
- НМА	70	60	49	-11	-10
Оборотные активы – всего	357888	279146	1982688	1703542	-78742
- запасы	1960	1960	1960	0	0
- НДС	1589	7261	8163	902	-8632
- дебиторская задолженность	62323	156210	308868	152658	93887
- денежные средства	152	50571	494	-50077	50419
- прочие оборотные активы	107599	60156	62547	2391	-47443
Валюта баланса:	2009155	1893357	3558888	1665531	-115798
Капитал и резервы – всего	1747971	1885098	1786376	-98722	137127
- уставный капитал	300	300	300	0	0
- резервный капитал	15	15	15	0	0
- добавочный капитал	1690268	1690268	1690268	0	0
- нераспределенная прибыль	30445	185405	86683	-98722	154960
Долгосрочные обязательства - всего	0	0	544339	544339	0
- долгосрочный займ	0	0	544339	544339	0
Краткосрочные обязательства – всего	261184	8259	1228173	1219914	-252925
- краткосрочный кредит	256366	5926	0	-5926	-250440
- кредиторская задолженность	4768	2304	1228129	1225825	-2464
Валюта баланса:	2009155	1893357	3558888	1665531	-115798

Наблюдается скачкообразная тенденция в отклонениях нераспределенной прибыли. В целом, причиной отклонений в разделе «Капитал и резервы» ООО «Х» служит нераспределенная прибыль предприятия. К 2016 году прирост составил 154960 тысяч рублей, но к 2017 значение показателя снизилось на 98722 тысяч рублей. Снижений показателя может быть связано с перечислением доли нераспределенной прибыли на

погашение обязательств, вложением в развитие бизнеса, выплату дивидендов и т.п.

К 2017 году из-за необходимости инвестиций в производство, поддержанию платежеспособности в краткосрочном периоде (в связи с наличием краткосрочной кредиторской задолженности), ООО «Х» оформило долгосрочный кредит в размере 544339 тысяч рублей. Это свидетельствует о том, что предприятие частично в качестве источника финансирования деятельности и погашения краткосрочной кредиторской задолженности использует долгосрочные кредиты и займы.

Тенденция показателя краткосрочных обязательств свидетельствует о том, что ООО «Х» за отчетный период погасило краткосрочные кредиты (за 2015 год сумма составила 256 366 тысяч рублей, а в 2016 году – 5926 тысяч рублей) к 2017 году. Однако к 2017 году имеет кредиторскую задолженность перед поставщиками, а также в бюджет по налогам и сборам в размере 1 228 129 тысяч рублей.

Таким образом, данные баланса ООО «Х» были приблизительно однородны в 2015 и 2016 годах, но уже в 2017 году резко возросли активы за счет привлечения внешних источников финансирования в виде кредиторской задолженности и заемных средств.

2.2. Анализ основных показателей деятельности

Актуальность определения ликвидности баланса приобретает особое значение в условиях экономической нестабильности, а также при ликвидации предприятия вследствие его банкротства. Здесь встает вопрос: достаточно ли у предприятия средств для покрытия его задолженности. Такая же проблема возникает, когда необходимо определить, достаточно ли средств для

расчетов с кредиторами, т.е. способность ликвидировать (погасить) задолженность имеющимися средствами.

Ликвидность предприятия определяется наличием у него ликвидных средств, к которым относятся наличные деньги, денежные средства на счетах в банках и легко реализуемые элементы оборотных ресурсов. Ликвидность отражает способность предприятия в любой момент совершать необходимые расходы.

Произведем расчет коэффициентов ликвидности баланса (табл.2) на основе бухгалтерского баланса ООО «Х» (Приложение 1).

Таблица 2

Показатели ликвидности баланса ООО «Х» за 2015-2017 гг.

Показатель	Годы			Отклонение			
	2015	2016	2017	Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
				2017 к 2016	2016 к 2015	2017 к 2016	2016 к 2015
Денежные средства, тыс. руб.	152	50571	494	-50077	50419	-99,02	33170,39
Дебиторская задолженность, тыс.руб.	62323	156210	308868	152658	93887	97,73	150,65
Финансовые вложения, тыс.руб.	1754239	1585184	3155953	1570769	-169055	99,09	-9,64
Оборотные средства, тыс.руб.	96704	270887	754515	483628	174183	178,53	180,12
Краткосрочные обязательства, тыс.руб.	261184	8259	1228173	1219914	-252925	14770,72	-96,84
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,65	6,48	1,3	-5,18	5,83	-79,9	895,67
Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности	0,89	25,4	1,56	-23,84	24,51	-93,88	2754,02
Коэффициент текущей ликвидности	1,13	14,94	1,36	-13,57	13,81	-90,88	1219,74

В результате расчета коэффициентов ликвидности баланса ООО «Х», были сделаны выводы:

Коэффициент абсолютной ликвидности в ходе проведения анализа за период с 2015 по 2017 годы в некоторой степени превышает его нормативное значение (0,2–0,3) в положительном отклонении. Наименьшее значение показателя зарегистрировано в 2015 году (0,65), наибольшее значение в 2016 году (6,48). Это свидетельствует о положительной ликвидности баланса и о достаточной платёжеспособности предприятия по погашению своих обязательств, однако в 2016 году, значение показателя в 6,5 раз превысило нормативно-допустимое значение, что свидетельствует о значительных накоплениях денежных средств на счетах предприятия. В 2017 году значение показателя снизилось до 1,3, т.к. ООО «Х» осуществило значительное финансовое вложение накопленных денежных средств. При этом сумма краткосрочной кредиторской задолженности возросла, что свидетельствует о задолженности предприятия перед поставщиками.

Значение коэффициента быстрой ликвидности превышало нормативное значение (0,7 – 0,8). Это говорит о стабильной платёжеспособности организации. Рост значения данного показателя наблюдался в период с 2015 по 2016 года с 0,85 до 25, что характеризует рост оборачиваемости собственных средств и дебиторской задолженности, однако снижение данного показателя к 2017 году означает рост краткосрочной кредиторской задолженности и снижение возможности погашения обязательств текущими активами. В данном случае ООО «Х» остаётся платежеспособным, т.к. показатель не достиг минимального уровня нормативного значения.

Значение коэффициента текущей ликвидности за период 2015- 2017 год имело скачкообразный рост (1,13 – 14 – 1,3) по отношению к нормативному значению. Максимальное значение показателя наблюдается в 2016 году, что свидетельствует о значительной доле имеющихся средств на предприятии для погашения краткосрочных кредитов и займов, расчётов по налогам и сборам и т.п. К 2017 году значение показателя снизилось ниже нормативного, в связи с большими финансовыми вложениями.

Также анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности, с обязательствами по пассиву, сгруппированными по срокам их погашения и расположенными в порядке возрастания сроков погашения. В таблице 3 представлены результаты анализа ликвидности баланса ООО «Х», рассчитанные на основе приложения 1.

Таблица 3

Анализ ликвидности баланса ООО «Х» за 2015-2017 гг.

Показатели	Годы			Абсолютное отклонение, +/-		Темп роста, %	
	2015	2016	2017	2017 от 2016	2016 от 2015	2017 к 2016	2016 к 2015
Активы (тыс.руб.)							
Абсолютно ликвидные активы (А1)	170113	53559	1601150	1547591	-116554	2989,51	31,48
Быстрореализуемые активы (А2)	62323	156210	308868	152658	93887	197,73	250,65
Медленно реализуемые активы (А3)	125452	69377	72670	3293	-56075	104,75	55,3
Труднореализуемые активы (А4)	70	60	49	-11	-10	81,67	85,71
Пассивы (тыс.руб.)							
Наиболее срочные обязательства (П1)	4768	2304	1228129	1225825	-2464	53304,21	48,32
Краткосрочные пассивы (П2)	256366	5926	0	-5926	-250440	0	2,31
Долгосрочные пассивы (П3)	50	29	544383	544354	-21	1877182,76	58
Постоянные (устойчивые) пассивы (П4)	1747971	1885098	1786376	-98722	137127	94,76	107,84

Группировка активов и пассивов баланса для проведения анализа ликвидности ориентирована на нормативные значения: $A1 \geq P1$; $A2 \geq P2$; $A3 \geq P3$; $A4 \leq P4$.

В ходе проведённого анализа было установлено, что значение показателей практически полностью соответствуют нормативным. За рассматриваемый период соблюдается неравенство $A1 \geq П1$, что свидетельствует о платёжеспособности предприятия на момент составления баланса. У организации достаточно абсолютно и наиболее ликвидных активов для покрытия наиболее срочных обязательств. Неравенство $A2 \geq П2$ соответствует норме в 2017 и 2016 годах и предполагает, что быстро реализуемые активы ООО «Х» превышают краткосрочные пассивы и предприятие может быть платёжеспособной в недалёком будущем с учётом своевременных расчётов с кредиторами, получения средств от продажи продукции в кредит. Неравенство $A3 \geq П3$ не соблюдается только в 2017 году. С 2015 по 2016 года показатель соответствовал нормативному значению, что в будущем при своевременном поступлении денежных средств от продаж и платежей ООО «Х» может быть платежеспособной на период, равный средней продолжительности одного оборота оборотных средств после даты составления баланса. Соответствие неравенства $A4 \leq П4$ за отчетный период свидетельствует о том, что ООО «Х» в силу имеющегося кредитования, способно минимально погашать свои обязательства и наличии некоторой доли оборотных средств.

Обязательным этапом в процессе финансового анализа является анализ платёжеспособности организации, проведенный в таблице 4.

На основе полученной информации из таблицы 4 можно сделать вывод, что за период 2015-2017 годы наблюдается скачкообразная тенденция снижения платёжеспособности предприятия. Такое поведение показателя обоснованно стабильным финансовым положением предприятия до 2016 года (отсутствие крупных кредитов и займов, не большая дебиторская задолженность).

Таблица 4

Анализ платёжеспособности ООО «Х» за 2015-2017 гг.

Показатели	Годы	Абсолютное отклонение, +/-
------------	------	----------------------------

	2015	2016	2017	2017 от 2016	2016 от 2015
Платежные средства, тысяч руб.:	62475	206781	309362	102581	144306
Денежные средства	152	50571	494	-50077	50419
Дебиторская задолженность	62323	156210	308868	152658	93887
Срочные платежи:	4768	2304	1228129	1225825	-2464
Коэффициент платежеспособности	6,69	228,25	1,008	-227,24	221,56

Однако к 2017 году у ООО «Х» в результате финансовых вложений в виде займов другим организациям возникает срочный платеж по краткосрочным обязательствам и вместе с этим возросла дебиторская задолженность. В 2017 году предприятие остается платежеспособным т.к. выше минимального нормативного значения (0,5-0,7).

Финансовая устойчивость — это стабильность финансового положения предприятия, обеспечиваемая достаточной долей собственного капитала в составе источников финансирования. Достаточная доля собственного капитала означает, что заемные источники финансирования используются предприятием лишь в тех пределах, в которых оно может обеспечить их полный и своевременный возврат.

Для анализа финансовой устойчивости традиционно применяется целый ряд коэффициентов. Они в определенной степени показывают уровень финансовой устойчивости, но не отвечают на вопрос, достаточен ли такой уровень. В таблице 5 приведены результаты анализа финансовой устойчивости ООО «Х» и определен тип финансовой устойчивости предприятия.

По итогам анализа финансовой устойчивости организации, можно сделать вывод о том, что за 2015-2017 года наблюдается увеличение, затем отрицательное отклонение значения показателя собственных оборотных средств.

Таблица 5

Анализ финансовой устойчивости ООО «Х»

Наименование	2015	2016	2017	Абсолютное
--------------	------	------	------	------------

показателя				отклонение	
				2017 от 2016	2016 от 2015
СОС	96704	270887	210176	-60711	174183
КФ	96704	270887	754515	483628	174183
ОИ	353070	276813	754515	477702	-76257
Тип финансовой устойчивости	Абсолютная независимость	Абсолютная независимость	Абсолютная независимость		

Увеличение показателя в 2014 году характеризуется получением дополнительной прибыли от реализации продукции и возможно от операций на валютном рынке. Однако к 2017 году наблюдается снижения данного показателя на 60771 тысяч рублей, т.к. предприятие направило эту часть собственных средств на финансовые вложения. Значение функционирующего капитала находится в положительной динамике, следовательно, в процессе погашения текущих обязательств (краткосрочной кредиторской задолженности), предприятие за счёт доли собственных и заемных средств (долгосрочный кредит на сумму 544 339 рублей) будет оставаться минимально (т.к. необходимо погасить краткосрочную задолженность) платёжеспособным.

Показатель интегральной оценки устойчивости функционирования ООО «Х» имеет выраженную восходящую тенденцию к 2017 году (увеличение на 483628 рублей по сравнению с 2016). Данное увеличение возможно за счёт привлечения дополнительных источников денежных средств, направленных на финансовые вложения, с целью повышение финансовой эффективности деятельности предприятия в будущих периодах.

Таким образом, не смотря на резкое увеличение заемных источников к 2017 году, ООО «Х» остается финансово устойчивым за счет собственных источников, а также по результатам анализа имеет тип «Абсолютная независимость». Тем не менее, ООО «Х» снизило свою финансовую устойчивость по сравнению с предыдущими периодами.

В целом ООО «Х» остается платежеспособным за счет собственного капитала, но уже не является полностью ликвидным из-за резкого увеличения кредиторской задолженности и долгосрочного займа, которые направлены на краткосрочные финансовые вложения в виде займов другим организациям.

Оценка деловой активности направлена на анализ результатов и эффективности текущей основной производственной деятельности. Значение анализа деловой активности заключается в формировании экономически обоснованной оценки эффективности и интенсивности использования ресурсов коммерческой организации и в выявлении резервов их повышения.

Произведем расчет показателей деловой активности ООО «Х» в таблице 6.

Таблица 6

Анализ деловой активности предприятия ООО «Х»
за 2015-2017 гг.

Показатель	2017	2016	2015	Абсолютное отклонение	
				2017 от 2016	2016 от 2015
Коэффициент общей оборачиваемости капитала	0,01	0,03	0,02	-0,02	0,01
Оборачиваемость мобильных средств	0,02	0,22	0,13	-0,20	0,09
Оборачиваемость материальных оборотных средств	1,04	1,15	1,26	-0,11	-0,11
Оборачиваемость дебиторской задолженности	0,04	0,14	0,11	-0,10	0,03
Средний остаток оборота дебиторской задолженности	2754,20	901,12	473,74	1853,07	427,39
Оборачиваемость кредиторской задолженности	0,03	27,09	9,93	-27,05	17,15
Средний остаток оборота кредиторской задолженности	10951,31	13,29	36,24	10938,02	-22,95
Фондоотдача основных средств и других внеоборотных активов	0,03	0,04	0,03	-0,01	0,01

Значение коэффициента общей оборачиваемости капитала имеет отрицательную тенденцию. На период к 2016 году наблюдается

незначительный рост данного коэффициента (+0,01), что связано с привлечением дополнительных источников денежных средств в финансовые вложения. Однако к 2017 году значение показателя снизилось (-0,02), что говорит о снижении эффективности использования, имеющиеся средств из-за погашения обязательств.

Значение показателя оборачиваемости мобильных средств характеризуется пиком к 2016 году (0,22), из-за высвобождения большей доли оборотных средств и их финансового вложения, однако к 2017 году - резкое снижение. Это связано с недостатком оборотных средств, т.к. большая часть из них к данному периоду поступает на погашения обязательств предприятия.

Значение коэффициента оборачиваемости материальных оборотных средств за отчетный период соответствует нормативному значению, что означает рациональность и интенсивность использования оборотных средств в организации, не смотря на незначительные отклонения.

К 2017 году наблюдается резкое снижение показателя оборачиваемости дебиторской задолженности (-0,10). Это может быть связано с проведением более мягкой политики с клиентами для завоевания большей доли рынка за счёт предоставления более длительных отсрочек платежа своим клиентам (возросла потребность в оборотном капитале из-за необходимости покрытия обязательств).

К 2016 году возросло значение коэффициента оборачиваемости кредиторской задолженности (+17,15) в связи с ростом общей доли свободных оборотных средств компании, что повышает скорость выплат долгов перед другими субъектами. Однако, из-за финансового вложения в виде займа большей доли оборотных средств (часть собственных и привлечённые средства), наблюдается снижение скорости погашения задолженности (-27,05) в 2017 году, что говорит о снижении платёжеспособности предприятия по обязательствам и повышению риска невозврата кредиторской задолженности.

Показатель фондоотдачи за отчетный период характеризуется незначительными колебаниями. Снижение показателя свидетельствует об износе основных фондов, росте технологических затрат. Увеличение показателя к 2016 году говорит о повышении эффективности использования основных средств предприятия, а снижение значения к 2017 году о потере эффективности.

В результате финансового анализа ООО «Х» можно прийти к выводу, что в целом предприятие финансово устойчиво, платежеспособно и не является потенциальным банкротом, однако основные негативные изменения произошли в 2017 году, а именно снижение данных показателей эффективности деятельности предприятия. Главным образом предприятие перестало быть ликвидным из-за привлечения большого числа средств внешних источников, а именно: долгосрочного займа и кредиторской задолженности, а также снижения деловой активности.

2.3. Характеристика бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет в ООО «Х» ведется структурным подразделением (бухгалтерией), возглавляемой главным бухгалтером. Бухгалтерский учет ведется автоматизировано с использованием рабочего Плана счетов. Структура бухгалтерии представлена на рисунке 2.

Доходы и расходы организации учитываются отдельно по видам деятельности:

- сельскохозяйственная деятельность (растениеводство, первичная переработка сельскохозяйственной продукции собственного производства);
- прочие виды деятельности.

В качестве форм первичных учетных документов используются унифицированные формы, утвержденные федеральными органами

исполнительной власти РФ. При проведении хозяйственных операций, для оформления которых не предусмотрены унифицированные формы, используются самостоятельно разработанные формы документов, утвержденные руководителем ООО «Х».

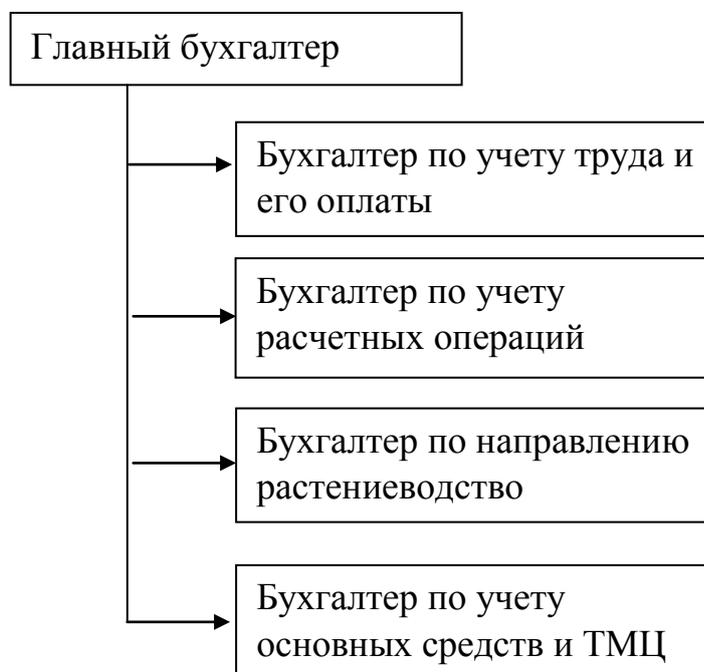


Рис.2. Структура бухгалтерии ООО «Х»

Задачами бухгалтерии являются:

- сформировать полную и достоверную информацию о деятельности организации, и ее имущественном положении;
- обеспечить информацией руководство организации с целью правильного отражения хозяйственных операций;
- обеспечить учет наличия и движения имущества и обязательств, использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов согласно утвержденным нормам, нормативам и сметам;
- предотвращать отрицательные результаты хозяйственной деятельности организации и выявлять внутрихозяйственные ресурсы обеспечения его финансовой устойчивости.

Отчетным регистром для составления внутренней промежуточной отчетности является календарный месяц. В состав внутренней

промежуточной отчетности входят бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.

Инвентаризация имущества и обязательств проводится раз в год перед составлением годового баланса, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Согласно учетной политике ООО «Х» определим ее основные элементы и принципы (Приложение 3).

В качестве основных средств принимаются объекты стоимостью более 40000 тысяч рублей, предназначенные для длительного использования и не предназначенные для перепродажи. Переоценка основных средств не производится. Амортизация по всем объектам начисляется линейным способом. Годовая сумма амортизации относится на затраты в соответствии со сроком работы. Затраты на текущий и капитальный ремонт имущества включаются в расходы организации отчетного периода.

Единицей учета материально-производственных запасов является номенклатурный номер материального запаса. Приобретаемые материальные запасы отражаются в учете по фактической себестоимости без использования счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». При выбытии все группы материально-производственных запасов оцениваются по средней себестоимости. Специальные инструменты, специальное оборудование и спецодежда учитываются в составе материально-производственных запасов. Стоимость спецодежды, срок эксплуатации которой не превышает 12 месяцев, единовременно списывается на материальные расходы в момент ее передачи сотрудникам. Стоимость спецодежды, срок эксплуатации которой более 12 месяцев, погашается линейным способом.

Учет расходов по обычным видам деятельности ведется с использованием счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Готовая продукция отражается по фактической себестоимости. Полуфабрикаты собственного производства учитываются в составе незавершенного производства на счете 20 «Основное производство».

При реализации и другом выбытии товаров, готовой продукции их оценка производится по средней себестоимости.

Одновременно с бухгалтерским учетом в ООО «Х» ведется налоговый учет с использованием программы автоматизации «1С: Предприятие 7.7». с целью начисления налога на прибыль применяется метод начисления выручки. При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве продукции, применяется метод оценки по средней себестоимости. Начисление амортизации производится линейным способом.

К прямым расходом ООО «Х» относятся: материальные затраты, расходы на оплату труда работников, участвующих в производстве продукции, амортизация, начисленная по основным средствам, используемым при производстве продукции. К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных, произведенных в течение отчетного периода. Прямые расходы распределяются на остатки незавершенного производства и остатки нереализованной продукции на складе пропорционально доле таких затрат в плановой себестоимости. Незавершенное производство отражается по прямым статьям затрат.

ООО «Х» не использует право на освобождение от НДС.

3. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ В ООО «Х»

3.1. Первичный учет затрат

Под затратами на производство понимают себестоимость ресурсов, использованных в процессе производства, выполнения работ и оказания услуг. Система управления затратами необходима для успешной деятельности предприятия, так как информация о затратах используется для разработки стратегии развития, призванной обеспечить устойчивое преимущество перед конкурентами.

В ООО «Х» основным видом деятельности является растениеводство. Растениеводство - отрасль, отличающаяся сезонным характером работ. Технологический процесс здесь состоит из нескольких этапов:

- 1) подготовка к посеву (пахота, боронование, культивация и так далее);
- 2) посев (посадка);
- 3) уход за растениями;
- 4) уборка урожая.

Основным нормативным документом, регламентирующим учёт затрат в сельскохозяйственном производстве, в том числе и в растениеводстве, является Приказ Минсельхоза РФ от 31.01.2003 №28 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету доходов и расходов деятельности сельскохозяйственных и других организаций АПК».

Производственные затраты осуществляются неравномерно и в разное время года. Выход продукции обусловлен сроками созревания растений и происходит в период уборки урожая. От урожая получают основную и побочную продукцию (солому, полосу, ботву и т.д.).

Для правильной организации учета расходов большое значение имеет их классификация. В таблице 7 представлена классификация затрат ООО «Х»

по способу включения в себестоимость и по отношению к объему производства.

Таблица 7

Классификация затрат ООО «Х»

№	Наименование статей расходов	Сумма, руб.	Классификация		№ приложения
			По способу включения в себестоимость	По отношению к объему производства	
1	Материальные затраты на производство	11409450,14	Прямые	Переменные	Анализ счета 20 (приложение 10)
2	Заработная плата производственных рабочих	153 666,44	Прямые	Переменные	Анализ счета 20 (приложение 10)
3	Отчисления во внебюджетные фонды с заработной платы производственных рабочих	51 219,62	Прямые	Переменные	Анализ счета 20 (приложение 10)
4	Затраты на аренду земли	1 066 084,65	Прямые	Постоянные	Анализ счета 20 (приложение 10)
5	Затраты на услуги по водоснабжению	427,80	Прямые	Условно-переменные	Анализ счета 20 (приложение 10)
6	Затраты на амортизацию основных средств	473 752,03	Прямые	Постоянные	Анализ счета 25 (приложение)
7	Заработная плата управленческого персонала	645 045,76	Косвенные	Постоянные	Анализ счета 26 (приложение 13)
8	Отчисления во внебюджетные фонды с заработной платы управленческого	207 550,77	Косвенные	Постоянные	Анализ счета 26 (приложение 13)
9	Заработная плата охраны	230 572,27	Косвенные	Постоянные	Анализ счета 26 (приложение 13)
10	Отчисления во внебюджетные фонды с заработной платы охраны	68 489,57	Косвенные	Постоянные	Анализ счета 26 (приложение 13)
11	Затраты на инвентарь и хозяйственные принадлежности	159 214,97	Косвенные	Постоянные	Анализ счета 26 (приложение)
12	Затраты на ремонт (запасные части)	203 527,16	Косвенные	Постоянные	Анализ счета 26 (приложение)
13	Затраты на услуги сторонних организаций	89 449,51	Косвенные	Постоянные	Анализ счета 26 (приложение)

Как видно из таблицы данная классификация делит все расходы на прямые и косвенные, а также постоянные и переменные. Прямые затраты можно непосредственно отнести к определенному виду продукции, а косвенные затраты невозможно прямо списать на конкретную продукцию. Поэтому косвенные затраты распределяются между продукцией согласно выбранной организацией методике, которую необходимо закрепить в учетной политике. Однако, учетной политикой ООО «Х» не утверждена база распределения косвенных расходов (Приложение 3).

Все понесенные организацией затраты подтверждаются первичными документами, которые являются регистрацией фактов, свершившихся хозяйственных операций хозяйственных операций.

Первичные документы, подтверждающие понесенные ООО «Х» затраты, представлены в таблице 8.

Таблица 8

Первичные документы по отражению затрат в ООО «Х»

Наименование расходов	Первичные документы	Особенности учетной политики
Материальные затраты	Акт расхода семян и посадочного материала	Учет заготовления материальных ценностей ведется на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости. Списание материалов в производство осуществляется по средней себестоимости
Вспомогательные материалы	Требование накладная	
Горюче-смазочные материалы	Путевой лист, ведомость учета выдачи ГСМ	
Расходы на оплату труда	Табель учета рабочего времени, расчетные ведомости	Учет затрат на оплату труда рабочих и служащих ведется на синтетическом счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» по всем видам заработной платы на
Отчисления на социальные нужды	Формы РСВ-1, 4-ФСС	Учет расчетов с государственными внебюджетными фондами ведется на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию».
Амортизационные отчисления	Ведомость учета амортизации	Амортизация на объекты основных средств начисляется линейным способом и отражается по счету 02 «Амортизация основных средств»

ООО «Х» использует первичные документы, разработанные на основе рекомендаций Минфина РФ.

Акт расхода семян и посадочного материала по форме СП-13 применяется для учета списания в расход (с подотчета) семян и посадочного материала на посев и посадку соответствующих культур. Составляется агрономом по окончании сева (посадки) на отдельных участках и полях севооборота и приемки работ должностными лицами организации (по каждой культуре отдельно). Подписанный указанными работниками акт утверждается руководителем организации, после чего передается вместе с расходными документами в бухгалтерию для соответствующих записей в регистры бухгалтерского учета (Приложение 4).

Использование требования-накладной происходит, когда внутри предприятия производится передача товарно-материальных ценностей из одного подразделения в другое, чаще всего — при отпуске материальных ценностей в производство, сдаче отходов производства, бракованных изделий или остатков неистраченных материалов на склад. Также данный документ применяется тогда, когда товары и материалы переходят от одного материально-ответственного лица к другому, таким образом, определяя, кто в тот или иной момент деятельности компании является ответственным за их сохранность. Оформлением требования-накладной занимается лицо, в чьи полномочия входит контроль за движением товарно-материальных ценностей в организации (Приложение 5).

При оплате работы грузового автомобиля по повременному тарифу в ООО «Х» применяется путевой лист грузового автомобиля по форме 4-П. Одним из принципиальных отличий формы № 4-П является необходимость прикладывания товарно-транспортных накладных при осуществлении перевозок товарно-материальных ценностей. Номера таких документов вписываются в путевой лист, а сами накладные прилагаются в одном экземпляре и служат для подведения итогов о количестве перевезенного груза и других показателях работы грузового автомобиля и его водителя.

Выдача формы путевого листа водителю осуществляется перед началом смены и с учетом сдачи путевого листа за прошедшую смену. В получении листа водитель расписывается, проверяет наличие в нем штампа, печати организации и даты выдачи. Без этих реквизитов лист не может иметь юридической силы.

Путевой лист по завершению смены сдается в организацию, которой принадлежит грузовой автомобиль. Он является основанием для учета рабочего времени водителя и самого грузового автомобиля. При передаче счета заказчику прикладывают предусмотренный отрывной талон. В него включают следующую информацию: оплачиваемое время (здесь построчно отображают тариф и общую сумму); общий пробег (с грузом и без него); величина перепробега (при наличии); тоннаж; общую сумму к оплате. Отрывной талон подписывается таксировщиком и начальником эксплуатации (Приложение 6).

Выдача водителям ГСМ производится с измерением выданного количества топлива - в единицах объема (литрах), смазок - в единицах массы (килограммах) при предъявлении водителем путевого листа или других документов, разрешающих получение. Бухгалтерия осуществляет контроль за правильностью выдачи топлива и масел. Количество выданных нефтепродуктов записывается в Ведомость учета выдачи горюче-смазочных материалов, в которой за полученные указанные материалы расписывается водитель, а в Путевых листах - расписывается материально ответственное лицо, отпустившее указанные материалы (Приложение 7).

Для учета работы сельскохозяйственных машин, механизмов используются отраслевые формы, утверждаемые организацией в установленном порядке в рамках их учетной политики. Горюче-смазочные материалы для других производственных нужд (для технического обслуживания и ремонта транспортных средств, машин и оборудования) выдаются с нефтесклада на основании требований, по лимитно-заборным картам или по накладным (внутрихозяйственного назначения) при наличии

на них подписей лиц, которым приказом руководителя предоставлено право разрешать отпуск этих материалов. Выдача ГСМ по каким-либо другим документам (распискам, справкам, запискам и т.п.) запрещается.

Табель учёта рабочего времени предназначен для внесения сведений о фактически отработанном сотрудниками организаций времени. Заполненная форма табеля является основанием для начисления заработной платы (Приложение 8).

Для учета движения основных средств и расчета необходимых сумм амортизационных отчислений используется ведомость по форме В-1 - ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений. Предназначение данного документа - аналитический, а также синтетический учет как наличия, так и движения основных средств (Приложение 9).

Затраты в ООО «Х» группируются по подразделениям. Комплексные расходы распределяются между объектами учета пропорционально (расходы на содержание сельскохозяйственной техники, расходы на обработку посевов, расходы на опыление и т.д.).

Объектами калькулирования в организации являются конкретные виды продукции. В растениеводстве это зерновые и зернобобовые культуры (пшеница озимая, пшеница яровая, ячмень, кукуруза, соя), многолетние травы, гречиха, горчица, лен, подсолнечник, незавершенное производство (расходы под урожай будущего года).

Важнейшая особенность отрасли растениеводства состоит в том, что производственный процесс по возделыванию многих сельскохозяйственных культур не ограничен календарным годом. Поэтому все затраты растениеводства в учёте можно подразделить на затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты данного года под урожай текущего года, затраты под урожай будущих лет. Первые две группы затрат с началом календарного года объединяются. В итоге, как правило, в каждый период в

учёте будут выделены затраты под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет.

Затраты под урожай будущих лет учитывают на отдельных аналитических счетах по видам работ, поскольку в момент производства по большинству из них еще не известно, к возделыванию каких культур они относятся.

Все затраты по незавершенному производству в первый год учитывают по тем же статьям, что и затраты под урожай текущего года. В том случае, когда часть незавершенного производства включается в затраты под культуры урожая текущего года частями и, следовательно, учитывается в течение нескольких лет, в последующие годы такие затраты учитывают комплексной статьей.

Затраты незавершенного производства на культуры урожая текущего года списываются следующим образом. Все расходы на посев озимых культур перечисляют по каждой статье отдельно на аналитические счета озимых культур урожая соответствующего года. Что касается работ под яровые культуры будущего года, то по ним часто неизвестно, под какую культуру они будут использованы. Поэтому весной будущего года, после определения фактических площадей ярового посева под те или иные культуры, затраты с аналитических счетов соответствующих работ распределяют по статьям пропорционально площадям посева.

Затраты и объем незавершенного производства перед распределением уточняют и выявляют площади погибших зимой посевов. Затем определяют те объекты учёта, на которые должны быть отнесены затраты незавершенного производства по каждому виду работ.

По каждому виду работ определяют сумму затрат на 1 га (всего и по статьям). Затем в соответствии с использованием площадей под культуры производят распределение затрат.

3.2. Синтетический и аналитический учет затрат

В ООО «Х» для учета затрат используются следующие затратные синтетические счета, которые предусмотрены в плане счетов:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательное производство»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы».

На данных счетах отражаются суммы всех произведенных расходов за отчетный период.

Активный синтетический счет 20 «Основное производство» является калькуляционным и дает возможность исчислить фактическую себестоимость произведенной продукции. Записи по учету прямых производственных затрат осуществляют по дебету счета 20 «Основное производство» на основании первичных документов. На основании карточки счета 20 за сентябрь 2017 года (Приложение 10) в организации сделаны следующие бухгалтерские записи:

1. Переданы семена пшеницы озимой в основное производство на сумму 420 152,98 руб.:

Дебет 20.01.1 «Растениеводство»

Кредит 10.14.1 «Семена и посадочный материал собственного производства».

2. Начислена заработная плата производственным рабочим на сумму 10545,45 руб.:

Дебет 20.01.1 «Растениеводство»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

3. Произведены отчисления во внебюджетные фонды с заработной платы производственных рабочих:

- в Фонд социального страхования на сумму 2 040,11 руб.:

Дебет 20.01.1 «Растениеводство»

Кредит 69.11 «Расчеты по обязательному социальному страхованию»;

- в фонд обязательного медицинского страхования на сумму 4956,63 руб.:

Дебет 20.01.1 «Растениеводство»

Кредит 69.03.01 «Федеральный фонд ОМС»

- в Пенсионный фонд на сумму 4779,78 руб.:

Дебет 20.01.1 «Растениеводство»

Кредит 69.02.7 «Обязательное пенсионное страхование».

4. Начислена задолженность перед поставщиками за услуги водоснабжения на сумму 427,80 руб.:

Дебет 20.01.1 «Растениеводство»

Кредит 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

5. Начислена задолженность перед поставщиками за аренду земли на сумму 1066084,65 руб.:

Дебет 20.01.1 «Растениеводство»

Кредит 76.09 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными для основного производства или основной деятельности ООО «Х».

Для отражения затрат вспомогательного производства в учете организации сделаны бухгалтерские проводки (Приложение 11):

1. Начислена амортизация загрузчика сеялок ЗС-4Л-032 (Камаз 45142) на сумму 165,25 руб.:

Дебет 23.03 «Машинотракторный парк»

Кредит 02.1 «Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01».

2. Начислена амортизация на автомобиль КАМАЗ-45143В Е985РН на сумму 902,41 руб.:

Дебет 23,04 «Автомобильный транспорт»

Кредит 02.01 «Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01».

В конце отчетного периода счет 23 «Вспомогательное производство» закрывается и его накопленные затраты (амортизация) списываются на счет 20 «Основное производство» и прямо включаются в себестоимость произведенной продукции (Приложение 11).

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. На основании карточки счета 25 (Приложение 12) отразим следующие основные проводки организации за сентябрь 2017 года:

1. Начислена амортизация здания санпропускника в размере 1 903,43 руб.:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 02.01 «Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01».

В конце отчетного периода счет 25 закрывается, и сумма списывается на счет 20 «Основное производство» и прямо включаются в себестоимость произведенной продукции.

Синтетический учет общехозяйственных расходов организации ведется на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и отражается следующими основными проводками за сентябрь 2017 года (Приложение 13):

1. Начислена заработная плата работникам администрации в размере 435818,18 руб.:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

2. Произведены отчисления во внебюджетные фонды с заработной платы работников администрации:

- в Фонд социального страхования в размере 13 023,63 руб.:

Дебет 20.01.1 «Растениеводство»

Кредит 69.11 «Расчеты по обязательному социальному страхованию»;

- в Фонд обязательного медицинского страхования в размере 31 541,33 руб.:

Дебет 20.01.1 «Растениеводство»

Кредит 69.03.01 «Федеральный фонд ОМС»;

- в Пенсионный фонд в размере 136 060,59 руб.:

Дебет 20.01.1 «Растениеводство»

Кредит 69.02.7 «Обязательное пенсионное страхование».

3. Отнесена на общехозяйственные расходы стоимость услуг по обслуживанию компьютеров, произведенной сторонней организацией в сумме 7 500,00 руб.:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

4. Переданы работнику ГСМ для нужд организации на сумму 5011,79 руб.:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 10.03 «Топливо».

В конце отчетного периода счет 26 закрывается, и сумма списывается на счет 20 «Основное производство» и прямо включаются в себестоимость произведенной продукции.

В ООО «Х» система отражения производственных затрат в учете обеспечивает определение фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции и необходимую информацию для контроля руководства за этим процессом.

Особенность аналитического учета затрат в растениеводстве заключается в том, что их отражают сначала по производственным

подразделениям, а затем уже сводят в целом по хозяйству. В аналитическом учете процесса производства в растениеводстве следует разграничивать учет затрат под урожай текущего года и под урожай будущих лет по видам выполняемых работ по культурам, к возделыванию которых относятся затраты.

3.3. Мероприятия по эффективности распределение затрат ООО «Х» по местам их возникновения

Наиболее подходящей возможностью, из всех имеющихся, для фирмы в текущих современных условиях эффективного управления затратами является управленческий подход. Достаточное число решений управленческого характера в области планирования, производства и реализации базируется на постоянно изменяющихся поведении затрат. Классификация затрат по местам возникновения в ООО «Х» применяется для учета затрат и общего управления ими. Сначала определяются прямые затраты каждого подразделения. Затем распределяются накладные расходы по всем подразделениям соответственно базам, выбранным для статей затрат (табл. 9).

Таблица 9

Затраты центров ответственности ООО «Х» за 2017 год

Центр ответственности	Затраты, тыс. руб.
Администрация	24 587
Машинотракторный парк	28 795
Автопарк	11 507
Охрана	2 995
Обслуживание мехотряда	2 917
ТОК	1 568
Пекарня	2 003
Цех растениеводства	127 042
Итого	201 414

Структура ООО «Х» представлена тремя производственными подразделениями (цех растениеводства, пекарня, ТОК) и пятью непроизводственными (администрация, тракторный парк, автопарк, охрана, обслуживание мехотряда). Места возникновения затрат совпадают с центрами ответственности.

Для распределения затрат наиболее часто применяются три метода.

Метод простого распределения. Применяется, если подразделения не оказывают друг другу услуги. Расходы по каждому вспомогательному подразделению относятся на производственные подразделения напрямую пропорционально выбранной базе распределения. Данная база сохраняется неизменной в течение длительного периода.

Метод пошагового распределения. Применяется, если подразделения оказывают услуги друг другу в одностороннем порядке. Выбирается подразделение, которое обслуживает наибольшее число других подразделений, затем переходят от одного подразделения к другому. Для каждого подразделения выбирается база распределения. Данный метод является более точным, чем метод простого распределения.

Метод двустороннего или взаимного распределения. Применяется, если между подразделениями существуют двусторонние взаимные связи. Данный метод является самым точным, но и самым сложным. Метод основан на решении системы линейных уравнений.

В ООО «Х» используется метод простого распределения. В качестве базы распределения выбрана доля выручки. В таблице 10 представлено распределение затрат организации между подразделениями простым методом.

Ведущая роль в достижении цели предприятия отводится производственным центрам ответственности, где непосредственно изготавливают продукцию.

Таблица 10

Распределение затрат ООО «Х» простым методом

Показатели	Производственные подразделения			Итого
	ТОК	Пекарня	Цех растениеводства	
Прямые затраты	1568	2003	127042	130613
Доля в выручке, %	0,8	6,8	92,4	100
Распределение затрат администрации	196,7	1671,91	22718,4	24587
Распределение затрат машинотракторного парка	230,4	1958,06	26606,6	28795
Распределение затрат автопарка	92,1	782,476	10632,5	11507
Распределение затрат охраны	24,0	203,66	2767,4	2995
Распределение затрат обслуживания мехотряда	23,3	198,3	2695,3	2917
Всего затрат после распределения	2134,4	6824,27	192462,1	201414

Эти центры представляют собой совокупность мест затрат различного уровня, обобщающих расходы на эксплуатацию крупных агрегатов, технологических линий, групп оборудования внутри цеха, затраты отдельных цехов основного и вспомогательного производства и предприятия в целом.

Каждый центр ответственности состоит из нескольких мест затрат, а также включает расходы, не имеющие четко выраженного места формирования. В ООО «Х» распределение подразделений по центрам ответственности целесообразнее всего представить в таблице 11.

Управление затратами по центрам ответственности заключается в возможности их регулирования. Относительно центров ответственности различают полные, частично и слабо регулируемые расходы. Степень регулирования зависит от специфики каждого конкретного предприятия, длительности периода времени, за который определяется их величина и полномочий управленческого персонала, принимающего решения.

Таблица 11

Распределение затрат ООО «Х» по центрам ответственности

Центр ответственности	Подразделение (место возникновения затрат)	Сумма, тыс. руб.
Центр затрат	Пекарня	2 003
	Цех растениеводства	127 042
	Машинотракторный парк	28 795
	Автопарк	11 507
	Обслуживание мехотряда	23 17
Центр продаж	ТОК	1 568
Центр инвестиций	Администрация	24 587

Основным инструментом, позволяющим контролировать деятельность центра затрат, является бюджет об ожидаемых затратах. В идеале все затраты должны быть закреплены за соответствующими центрами и конкретными руководителями. Менеджер подразделения должен иметь реальную возможность влиять на величину этих затрат. Сравнение фактических результатов с запланированными показателями отражается в отчете об исполнении бюджета. Отчет об исполнении бюджета и другие формы внутренней отчетности должны формироваться с учетом двух принципов:

1. внутренняя отчетность должна содержать только те показатели, которые подконтрольны менеджеру данного центра ответственности и на динамику которых он может оказать влияние;
2. отчетность должна содержать информацию об отклонениях, наличие которой позволяет реализовать принцип управления по отклонениям.

Рассмотрим, каким образом можно организовать синтетический учет затрат по центрам ответственности в официальной модели плана счетов (по варианту Министерства финансов РФ), используя методику применения отражающих счетов, разработанную В.Ф. Палием и В.В.Палием [31,32]. Группа счетов синтетического управленческого учета предполагает

разграничение счетов мест возникновения и центров ответственности следующим образом:

- 30 «Затраты узкоспециализированных мест возникновения затрат»;
- 31 «Затраты внешних комплексных мест возникновения затрат»;
- 32 «Затраты внутренних комплексных мест возникновения затрат»;
- 33 «Затраты по центрам ведения бизнеса»;
- 34 «Затраты по функциональным центрам ответственности»;
- 37 «Отражающий счет затрат управленческого учета»;
- 73 «Отражающий счет расчетов в управленческом учете»;
- 93 «Отражающий счет продаж в управленческом учете»;
- 94 «Прибыль (убыток) центров ответственности в управленческом учете»;
- 95 «Прибыль (убыток) предприятия в управленческом учете».

Для каждого центра ответственности необходимо выделить отдельные субсчета на каждом из предложенных счетов. Для учета затрат предполагается использовать нескольких видов отражающих счетов. Счет 72 «Отражающий счет расчетов в управленческом учете» эквивалентен счету 62 в финансовом учете. Необходимость в дублировании вызвана в первую очередь спецификой учета доходов и финансовых результатов по центрам ответственности, которая предполагает отдельный учет доходов центров ответственности и предприятия в целом. По этой же причине аналог счета 99 «Прибыли и убытки» финансового учета в управленческом разделе плана счетов представлен двумя счетами - 94, 95.

В управленческом учете фиксируется условный (промежуточный) финансовый результат подразделений. Прибыль, причитающаяся предприятию как центру ответственности (центру инвестиций), выражается в форме перераспределения части прибыли, заработанной подразделениями, и в нашем примере отражается по дебету счета 94 «Прибыль (убыток) центров ответственности в управленческом учете» и кредиту счета 95 «Прибыль (убыток) предприятия в управленческом учете». За счет прибыли

предприятия покрываются затраты функциональных (неприбыльных) центров ответственности, непроизводительные потери и убытки, а также финансируются стратегические программы предприятия (например, инвестиционные или инновационные).

Суммарный финансовый результат, учтенный по всем центрам ответственности в управленческом учете (счета 94 и 95), идентичен финансовому результату, отраженному на счете 99 «Прибыли и убытки» финансового учета.

Для исключения внутренних оборотов при составлении отчетности счета управленческого учета, являющиеся в сущности транзитными, в конце отчетного периода должны закрываться. Это достигается обратным списанием на счет 72 (который в данном случае играет роль балансирующего) остатков по счету 37 (суммарные затраты в управленческом учете), счетам 94 и 95 (итоговый финансовый результат). Исходя из принципа равенства выручки и суммы затрат и прибыли предприятия по внешним и внутренним операциям, счета 72, 37, 94, 95 должны закрыться и не иметь сальдо на конец периода.

Возможная корреспонденция счетов в финансовом и управленческом учете ООО «Х» представлены в таблице 12.

Такой учет по центрам ответственности обладает высокой степенью гибкости: он допускает открытие иных необходимых счетов и другие корреспонденции между ними. Общий принцип отделения управленческого учета от финансового позволяет реализовать главное правило учета по центрам ответственности - персонализации затрат, доходов и расчетов. Обособленный учет затрат и доходов по счетам центров ответственности различных типов также дает возможность отдельного их отражения по принципу подконтрольности, что позволяет впоследствии произвести достоверную обоснованную оценку управленческой и исполнительской эффективности центров ответственности.

Таблица 12

Возможная корреспонденция счетов в финансовом и управленческом
учете ООО «Х»

№	Содержание операции	Финансовый учет		Управленческий учет	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Использованы материалы на нужды подразделений	20,26	10	30,31,32	37
2	Начислена заработная плата	20,26	70	30,31,32	37
3	Начислены взносы во внебюджетные фонды	20,26	69	30,31,32	37
4	Начислена амортизация	20,26	02,05	30,31,32	37
5	Произведены прочие расходы	20,26	60,76,71	30,31,32	37
6	Затраты узкоспециализированных мест возникновения затрат прямым методом отнесены на центры ведения бизнеса; отражена внутренняя прибыль (убыток)			33	30
				33 (94)	94 (33)
7	Затраты внутренних комплексных мест возникновения затрат распределены на функциональные центры ответственности; отражена внутренняя прибыль от использования трансфертных цен			34	32
				34 (94)	94 (34)
8	Затраты внешних комплексных мест возникновения затрат распределены между центрами ответственности; между потребителями услуг			33,34	31
				33,34 (94)	94
9	Формирование финансового результата центра ответственности при внешних сделках: - выручка от продаж - НДС - себестоимость услуг - финансовый результат	62	90/1	72	93/1
		90/3	68	93/3	72
		90/2	20,26	93/2	33
		90/9	99	93/9	94
10	Часть финансового результата центра ответственности передана на уровень предприятия			94	95
11	Списаны расходы функциональных центров в уменьшение комплексного финансового результата без распределения между конечными объектами учета			95	34
12	Закрываются отражающие счета управленческого учета: отражающий счет затрат отражающий счет прибыли			37	72
				94(95)	72

Основными направлениями снижения себестоимости продукции растениеводства в ООО «Х» являются рост производительности труда и экономия потребляемых ресурсов на основе достижений научно-технического прогресса. Преимущество имеет управление процессом формирования себестоимости продукции растениеводства, и прежде всего строгий учет производственных затрат и оперативный контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов. В целях формирования необходимой информации для выявления фактических затрат на производство и продажу отдельных видов продукции, определения фактической себестоимости единицы продукции, а также планирования затраты группируются по статьям (калькуляционным статьям затрат).

Таким образом, важнейшую роль в производстве сельскохозяйственной продукции играют правильно организованная постановка и ведение управленческого учета в ООО «Х», которые могут привести к повышению эффективности производства. Применение управленческого учета повысит степень ответственности каждого руководителя подразделения, что будет способствовать росту рентабельности каждой выделенной структурной бизнес-единицы и конкурентоспособности предприятия, а ранее указанный уточненный перечень статей затрат будет одним из основных элементов совершенствования управленческого учета.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основным видом деятельности ООО «Х» является выращивание зерновых (кроме риса), зернобобовых культур и семян масличных культур. Во главе ООО «Х» стоит генеральный директор. Структура ООО «Х» представлена линейной функциональной моделью.

В ходе анализа баланса был сделан вывод о том, что в отчетном периоде наблюдается постепенное, не значительное снижение внеоборотных активов, одной из причин которых может послужить физический износ основных фондов и их последующее списание. Значение оборотных активов показывает резкий, скачкообразный рост к 2017 году, чему могло способствовать увеличение дебиторской задолженности почти в 2 раза к 2017 году, а также привлечение заемных средств. Основную долю собственных средств ООО «Х» занимает добавочный капитал. А основной причиной отклонений в разделе «Капитал и резервы» ООО «Х» служит нераспределенная прибыль предприятия. К 2016 году прирост составил 154960 тысяч рублей, но к 2017 значение показателя снизилось на 98722 тысяч рублей, что может быть связано с перечислением доли нераспределенной прибыли на погашение обязательств, вложением в развитие бизнеса, выплату дивидендов и т.п. Предприятие частично в качестве источника финансирования деятельности и погашения краткосрочной кредиторской задолженности использует долгосрочные кредиты и займы. Так в 2017 году получен долгосрочный кредит в размере 544339 тысяч рублей. К 2017 году общество погасило значительную часть своих краткосрочных кредитов, за 2015 год - 256 366 тысяч рублей, 2016 год – 5926 тысяч рублей.

Коэффициент абсолютной ликвидности превышает его нормативное значение, что свидетельствует о положительной ликвидности баланса и о достаточной платёжеспособности предприятия по погашению своих

обязательств. Значение коэффициента быстрой ликвидности говорит о стабильной платёжеспособности организации. Рост значения данного показателя наблюдался в период с 2015 по 2016 года с 0,85 до 25, что характеризует рост оборачиваемости собственных средств и дебиторской задолженности. Группировка активов и пассивов баланса позволила сделать вывод, что значение показателей практически полностью соответствуют нормативным. У организации достаточно абсолютно и наиболее ликвидных активов для покрытия наиболее срочных обязательств. Быстро реализуемые активы ООО «Х» превышают краткосрочные пассивы и предприятие может быть платёжеспособной в недалёком будущем с учётом своевременных расчётов с кредиторами.

По итогам анализа финансовой устойчивости ООО «Х», можно сделать вывод о том, что, несмотря на резкое увеличение заемных источников организации к 2017 году, остается финансово-устойчивым за счет собственных источников, а также по результатам анализа имеет тип «Абсолютная независимость». Бухгалтерский учет в ООО «Х» ведется автоматизировано бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером.

В ООО «Х» основным видом деятельности является растениеводство. Производственные затраты осуществляются неравномерно и в разное время года. Выход продукции обусловлен сроками созревания растений и происходит в период уборки урожая. В организации применяется классификация затрат на прямые и косвенные, а также постоянные и переменные.

ООО «Х» использует первичные документы, разработанные на основе рекомендаций Минфина РФ. В частности для учета затрат используются: Акт расхода семян и посадочного материала, требования-накладные, путевые листы грузового автомобиля, табели рабочего времени для начисления заработной платы.

Объектами калькулирования в организации являются конкретные виды продукции. В растениеводстве это зерновые и зернобобовые культуры

(пшеница озимая, пшеница яровая, ячмень, кукуруза, соя), многолетние травы, гречиха, горчица, лен, подсолнечник, незавершенное производство (расходы под урожай будущего года).

Все затраты растениеводства в учёте можно подразделить на затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты данного года под урожай текущего года, затраты под урожай будущих лет.

В ООО «Х» для учета затрат используются следующие затратные синтетические счета, которые предусмотрены в плане счетов: 20, 23, 25, 26.

Система отражения производственных затрат в учете обеспечивает определение фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции. Наиболее подходящей возможностью для ООО «Х» в текущих современных условиях эффективного управления затратами является управленческий подход. Управление затратами по центрам ответственности заключается в возможности их регулирования. Основным инструментом, позволяющим контролировать деятельность центра затрат, является бюджет об ожидаемых затратах.

Таким образом, важнейшую роль в производстве сельскохозяйственной продукции играют правильно организованная постановка и ведение управленческого учета в ООО «Х».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации ч. 1 и 2 (от 31.07.1998 № 146-ФЗ ред. от 21.07.2014 и от 05.08.2000 № 117-ФЗ ред. 15.02.2016 [Электронный ресурс] // Правовой сайт КонсультантПлюс URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5143/.

2. Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011 N 402-ФЗ ред. от 23.05.2016 «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] // Правовой сайт КонсультантПлюс URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/.

3. О Развитии сельского хозяйства [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 29.12.2006 № 264-ФЗ (в ред. от 12.02.2015 №344-ФЗ). – Ресурс доступа: <http://base.garant.ru/12151309/>

4. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н ред. от 24.12.2010 «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598 [Электронный ресурс] // Правовой сайт КонсультантПлюс URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н ред. от 06.04.2015

6. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету [Электронный ресурс] // Правовой сайт КонсультантПлюс URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/.

7. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н ред. от 08.11.2010 «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» [Электронный ресурс] // Правовой сайт

КонсультантПлюс URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/.

8. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н ред. от 6 апреля 2015 «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» [Электронный ресурс] // Информационно-правовой портал ГАРАНТ.РУ URL: <http://base.garant.ru/12115839/>.

9. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н ред. от 6 апреля 2015 «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» [Электронный ресурс] // Информационно-правовой портал ГАРАНТ.РУ URL: <http://base.garant.ru/12115838/>.

10. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [Электронный ресурс]: Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792.–Режим доступа: <http://base.garant.ru/2159717/>

11. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 №94н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс] // Правовой сайт КонсультантПлюс URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/.

12. Алборов Р.А., Концевая С.М., Клычова Г.С. Управленческий учет затрат и контроль эффективности производства сельскохозяйственной продукции [Текст]: Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2017. Т. 12. № 3. С. 96-104.

13. Акилова К.С. Понятие и учет прямых и косвенных затрат [Текст]: Евразийская экономическая конференция «Международной научно-практической конференции». 2018. с. 108-111.

14. Бабаев Ю.А., Петров А.М., Макарова Л.Г. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебник / Под ред. проф. Ю.А. Бабаева. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2012. 576 с.

15. Вострова А.А. Учет затрат по центрам ответственности [Текст]: Актуальные вопросы экономических наук Сборник материалов VI Международной научно-практической конференции. Под общей редакцией С.С. Чернова. 2017. с. 146-149.

16. Гомола А.И. Бухгалтерский учет [Текст]: Гомола А.И., Кириллов В.Е., Кириллов С.В. М.: Academia 2013. с. 480

17. Григорян, Г.А. Методические рекомендации по формированию системы управленческого учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции [Текст]: Г.А. Григорян // Управленческий учет. 2014. №5. с.21-26.

18. Гудков, А.А. Совершенствование системы управленческого учета затрат сельскохозяйственных предприятий в целях эффективного управления себестоимостью [Текст]: А.А. Гудков, Т.А Конкина // Управленческий учет. – 2014. -№10.-с.9-14

19. Зарицкий, А. Бухгалтерский управленческий учет: курс лекций [Текст]: А. Зарицкий–АСТ, 2015. 160с.

20. Зонова, А.В. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: Учебное пособие для вузов / А. В. Зонова, Л. А. Адамайтис. Инфра-М, 2014. 575 с.

21. Карпова, Т.П. Основы управленческого учета [Текст]: Т.П. Карпова. -М.:Издательство «Инфра-М», 2014 г. – 246 с.

22. Касьянова, Г.Ю. Главная книга бухгалтера [Текст]: Г.Ю. Касьянова – М.: АБАК, 2013. – 864 с

23. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебное пособие. – «ИПБ- БИНФА», 2014. с.322.

24. Кузина А.Ф., Павленко Е.А. Современный подход к совершенствованию учета и управлению затратами экономического субъекта [Текст]: Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2017. № 6-7. С. 198-200.

25. Лакаткина Е.М., Кравцова С.И. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции озимой пшеницы [Текст]: Новые реалии в

инновационном развитии экономической мысли Сборник научных статей по итогам V Международной научно-практической конференции. 2017. с. 229-232.

26. Матлахов А.В. Учет затрат сельскохозяйственных организаций [Текст]: Научные исследования. Теоретический и практический аспект 2017. с. 306-312.

27. Маркарьян, Э.А. Экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст]: Учебное пособие / Э.А. Маркарьян. - М.: КноРус, 2014. 550 с.

28. Назарова А.Ю. Учет производственных затрат в отечественной и зарубежной практике [Текст]: Актуальные вопросы права, экономики и управления сборник статей XI Международной научно-практической конференции: в 3 частях. 2017. с. 171-173

29. Нечитайло А.И. Бухгалтерский финансовый учет для бакалавров [Текст]: Нечитайло А.И., Фомина Л.Ф. М.: Феникс. 2014. с. 512

30. Окунцева А.В. Учет и распределение косвенных затрат при оценке стратегического потенциала [Текст]: Форум молодых ученых. 2018. № 1 (17). с. 836-842.

31. Палий В.Ф. Организация управленческого учета [Текст]: В.Ф. Палий. М.: Бератор-Пресс, 2003. 224 с.

32. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов [Текст]: Учебник/ В.Ф.Палий. М.: ИНФРА-М, 2011. 279 с.

33. Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст]: М.З. Пизенгольц. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика. 2015. - 408с.

34. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник: Издательство КноРус. – 2013г. – 233с.

35. Семенцева Я.С., Марьянова С.А. Особенности учёта затрат на производство [Текст]: Методы, механизмы и факторы международной конкурентоспособности национальных экономических систем сборник

статей Международной научно-практической конференции: в 2 частях. 2017. с. 93-96.

36. Ринчинов Э.Б. Особенности учёта затрат в аграрном секторе [Текст]: Наука. Технологии. Инновации. Сборник научных трудов: в 10 частях. 2017. с. 639-643.

37. Романенко И.В. Учет затрат на предприятии [Текст]: Экономика. Бизнес. Право. 2017. № 10-12 (24). с. 59-78.

38. Рыжова Л.И. Разработка счетов управленческого учета при формировании группировки затрат по калькуляционным статьям на сельскохозяйственных предприятиях [Текст] // Л.И. Рыжова // Управленческий учет. 2014. №12. с.26-34.

39. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК [Текст] // Учебник / Г. В. Савицкая. 8-е изд., испр. М.: Инфра-м, 2014. 654с.

40. Трояновская О.А., Говдя В.В. Учет затрат и исчисление себестоимости зерновых культур [Текст] // Научно-практические исследования. 2017. № 8 (8). с. 171-173.

41. Фельдман И.А. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник для вузов. – Издательство Юрайт, Серия – Бакалавр. Базовый курс, - 2014г. – 540с.

42. Уткина С.А. Составление бухгалтерских проводок в организациях разных отраслей [Текст]: Уткина С.А., Турсина Е.А. – М.: Феникс – 2014. – с. 240

43. Часова О.В. Финансовый бухгалтерский учет [Текст]: Учеб.пособие. - М.: Финансы и статистика, 2013. 544 с.

44. Чувикова, В.В. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: Учебник для бакалавров / В.В. Чувикова, Т.Б. Иззука. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. — 248 с.

45. Шалаева Л.В. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в растениеводстве[Текст]: учебное пособие / Пермь, 2018.

46. Шалашова Н. Т., Ярцева Н. М., Краснова Л.П. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебное пособие. - М.: Юристъ, 2012.

47. Шеремет, А. Д. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: Учебник / А. Д. Шеремет, Старовойтова Е. В. М.: ИНФРА-М, 2015. 618с.

48. Янковский, К.П. Бухгалтерский учет. [Текст]: К. П.Янковский, И.Ф.Мухтарь - СПб: Питер, 2015. 128с.