

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО  
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ «ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
УНИВЕРСИТЕТ – УЧЕБНО-НАУЧНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ  
КОМПЛЕКС»

На правах рукописи

**Григорян Григор Ашотович**

РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ЭЛЕМЕНТОВ УЧЕТНО-  
АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ЗАТРАТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ  
ОРГАНИЗАЦИЙ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель  
д.э.н., профессор Попова Л.В.

Орел - 2014

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ВЫПУСК СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ЭЛЕМЕНТОВ .....	10
1.1 Экономическая характеристика и развитие отрасли растениеводства в России, их влияние на процесс формирования учетно-аналитической системы .....	10
1.2 Особенности учета затрат на производство и выпуск продукции в сельском хозяйстве .....	35
1.3 Аналитические процедуры, формирующие учетно-аналитическую систему затрат по производству и выпуску сельскохозяйственной продукции .....	47
2 НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ФОРМИРОВАНИЮ УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ВЫПУСК ПРОДУКЦИИ.....	60
2.1 Учетная система затрат на производство и выпуск продукции .....	60
2.2 Формирование системы управленческого учета затрат по центрам финансовой ответственности .....	71
2.3 Методические рекомендации по формированию системы управленческого учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции .....	88
3 ПОСТАНОВКА КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В РАМКАХ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ВЫПУСК СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ.....	100
3.1 Механизм формирования аналитической подсистемы затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции .....	100
3.2 Методика анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции .....	109
3.3 Система внутреннего аудита затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции .....	118
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	130
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....	143
ПРИЛОЖЕНИЯ .....	160

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** С начала становления рыночных отношений в России и до настоящего времени сельскохозяйственные организации находятся в состоянии стагнации не только в связи с неэффективностью проводимой в стране социально-экономической политики, но и по причине отсутствия методического обеспечения и неразработанности организационных вопросов учетно-аналитической системы. Принятие обоснованных и эффективных управленческих решений обеспечивается применением системного подхода, оперативностью регулирования финансово-хозяйственной деятельностью на всех уровнях управления сельскохозяйственной организацией. Современные тенденции, связанные с внедрением международной учетной практики, наименее активно отражаются в аграрном секторе.

Большой поток аналитических данных о фактах хозяйственной деятельности, отсутствие современных учетно-информационных технологий не позволяют организовать учетно-аналитическую систему в отдельных функциональных единицах сельского хозяйства, отвечающую качественным характеристикам и требованию объективности, и уделять в ее рамках должное внимание учету и анализу затрат, вопросам формирования себестоимости, контролю показателей результативности деятельности сельскохозяйственной организации. В этой связи разработка теоретико-методических положений и практических рекомендаций по внедрению прогрессивных управленческих технологий и инструментария учета, анализа и аудита затрат сельскохозяйственной организации представляется актуальной и своевременной на современном этапе развития отраслевой экономики.

**Степень научной разработанности проблемы.** Теоретическим аспектам развития учета и анализа посвящены работы А.Ф. Аксененко, А.П. Бархатова, И.Е. Глушкова, Ю.А. Данилевского, И.М. Дмитриевой, Т.П.

Карповой, В.В. Ковалева, Н.Т. Лабынцева, М.В. Мельник, В.Ф. Паляя, В.И. Петровой, Р.С. Сайфулина, В.Я. Соколова, В.П. Суйца, С.К. Татура, В.И. Ткача, А.Н. Хорина и других.

Значительный вклад в изучение проблем формирования учетно-аналитической системы внесли следующие отечественные экономисты: В.А. Залевский, В.Г. Иванова, Т.Б. Кувалдина, И.А. Маслова, Л.В. Попова, С.П. Суворова, И.П. Ульянов, О.А. Шапорова и т.д.

Вопросы организации управленческого учета и анализа подробно раскрываются в работах Абрютиной М.С., Барышева С.Б., Балабановой Т.В., Вахрушиной М.А., Ивашкевич В.Б., Карповой Т.П., Керимова В.Э., Костюковой Е.И., Николаевой О.Е. и т.д.

Исследованием развития отдельных аспектов учетно-аналитической системы в сельском хозяйстве и формирования стоимости сельскохозяйственной продукции занимались Алборов Р.А., Арютюнцян Ф., Бычкова С.М., Башкатова Т.А., Белова Н.Г., Бычков М.Ф., Ефремова И.Н., Игнатов, С.А., Козлюк Н.В., Лисович Г.М., Маслова О.Г., Маслов Б.Г., Новоселова С.А., Пизенгольц М.З., Степаненко Е.И., Удалова З.В., Филиппов К.В. и др.

Проблемы контрольно-аналитической работы в сельском хозяйстве, аудита затрат и формирования себестоимости продукции исследуется в работах Алимова С.А., Белова Н.Г., Лебедева Е.О., Овсийчук М.Ф., Поповой А.Х., Широбокова В.Г. и др.

Рассмотренные работы отечественных и зарубежных ученых и экономистов-практиков в области учета, анализа, аудита, внутреннего контроля внесли существенный вклад в развитие учетно-аналитической системы затрат, однако динамичное развитие отраслевой экономики требует дальнейших инновационных прикладных разработок, приращения научного знания и их теоретико-методического обоснования в области управленческого учета, анализа и внутреннего аудита затрат в сельском

хозяйстве, что и определило выбор темы исследования, цель, поставленные задачи и научную новизну.

**Целью диссертационного исследования** является разработка теоретических положений, научно-методических рекомендаций и направлений практической реализации управленческих элементов учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственной организации.

Достижение поставленной цели обуславливает постановку и решение следующих **задач**:

- выявить особенности учета затрат в сельском хозяйстве, а также факторы, влияющие на постановку учетно-аналитической системы, научно обосновать взаимосвязь аналитических составляющих учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции (финансовый, управленческий, налоговый анализ);

- предложить научно-методические рекомендации по формированию управленческого учета затрат по центрам ответственности в сельском хозяйстве;

- сформировать учетно-информационное обеспечение затрат в рамках учетно-аналитической системы;

- разработать методику анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции;

- предложить систему внутреннего аудита затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции.

**Объектом диссертационного исследования** являются затраты на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции как важнейшие показатели деятельности, а также структурные составляющие учетно-аналитической системы организаций сельскохозяйственной отрасли (управленческий учет и анализ, внутренний аудит).

**Предметом диссертационного исследования** выступают теоретические постулаты и научно-методические положения, определяющие состав и технологию функционирования учетно-аналитической системы

затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции отрасли растениеводства.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» раздел 1 «Бухгалтерский учет» п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», раздел 2 «Экономический анализ» п. 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа», раздел 3 «Аудит, контроль и ревизия» п. 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» (экономические науки).

**Теоретическую и методологическую основу диссертационного исследования** составляют постулаты, концепции, принципы и закономерности учета, анализа и внутреннего аудита, теоретико-методические и организационные положения формирования учетно-аналитической системы затрат в сельском хозяйстве, законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации.

В процессе диссертационного исследования использовались общенаучные (диалектика, анализ, синтез, системность, комплексность) и специальные (сравнения, графический, учетные, контрольно-аналитические) методы научного познания.

В качестве **информационной базы** использовались нормативно-правовые акты, регламентирующие учет и внутренний контроль затрат, данные статистической отчетности, учебники, учебные пособия и монографии, посвященные формированию эффективной учетно-аналитической системы затрат, статьи периодической печати, информация Интернет-сайтов. Эмпирическая база исследования представлена данными бухгалтерского учета и анализа сельскохозяйственных организаций.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в научном обосновании и разработке теоретико-методических рекомендаций

по формированию и эффективному функционированию управленческих элементов учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск продукции в целях использования ресурсного потенциала сельскохозяйственной организации.

Наиболее существенные **результаты диссертационного исследования**, содержащие научную новизну, заключаются в следующем:

- сформулированы особенности сельскохозяйственного производства, влияющие на постановку и функционирование учетно-аналитической системы сельскохозяйственной организации, на основе которых структурированы факторы ее определяющие и учитывающие социально-экономические, природно-климатические и специфические условия деятельности, а также научно обоснован состав аналитической подсистемы с выделением концептуальных элементов управленческого анализа, позволяющего определять динамику результативных показателей и проводить сопоставимые сравнения для выявления тенденций развития сельскохозяйственной организации (пп. 1.7, 2.11 специальности 08.00.12);

- предложены научно-методические рекомендации по организации и функционированию в сельскохозяйственной организации управленческого учета затрат по центрам финансовой ответственности, учитывающего специфику сельскохозяйственной деятельности и принцип релевантности информации, используемой в процессе принятия управленческих решений (п. 1.7 специальности 08.00.12);

- сформировано учетно-информационное обеспечение затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, являющееся базой анализа показателей себестоимости и поиска возможных резервов снижения затрат для повышения конкурентоспособности сельскохозяйственного производства (п. 1.7 специальности 08.00.12);

- разработана методика выбора направлений анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, включающая определение наиболее целесообразных для применения методов анализа

затрат, определение недостатков методического инструментария формирования себестоимости, анализ производства продукции, структуры затрат и управления затратами с применением абсолютных и относительных показателей, исследование влияния объективных и субъективных факторов на уровень затрат, а также выявление причин изменений в объеме и структуре выпуска сельскохозяйственной продукции (п. 2.11 специальности 08.00.12);

- предложена модель внутреннего аудита затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции и методическая база прогностической составляющей элемента учетно-аналитической системы, позволяющие в ходе аудиторской проверки выявлять отклонения в учете от норм действующего законодательства и принятой учетной политики (пп. 2.11, 3.2 специальности 08.00.12).

**Теоретическое значение диссертационного исследования** определяется универсализацией достижений науки в формировании учета, анализа и внутреннего аудита затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, которые позволят осуществлять дальнейшее развитие теоретических положений и научно-методических разработок в данной области, в частности, сформулированы концептуальные парадигмы, модели и методики управленческого учета, анализа и внутреннего аудита затрат сельскохозяйственной организации.

**Практическая значимость результатов исследования** заключается в том, что внедрение предложенных рекомендаций обеспечит рационализацию функционирования управленческих элементов учетно-аналитической системы затрат на выпуск и реализацию продукции. Предложенные в диссертационной работе методика анализа, модель интегрированного учета затрат и система внутреннего аудита носят конкретный практический характер и могут использоваться в учетно-аналитической практике сельскохозяйственных организаций при разработке учетной политики, оценке и прогнозировании финансового состояния и подготовке отчетности.



Отдельные разделы диссертационной работы используются в учебном процессе при подготовке специалистов и бакалавров экономического профиля по дисциплинам «Управленческий учет», «Учет и анализ», «Управленческий анализ», «Контроллинг» в ФГБОУ ВПО «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс».

**Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования.** Основные теоретико-методические положения, выводы и практические рекомендации, представленные в работе, доложены на Международных и Всероссийских научно-практических конференциях: «Учетно-налоговая концепция устойчивого развития экономики как инструмент социально-экономического регулирования хозяйствующих систем в условиях международных интеграционных процессов», «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур», «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (Орел, 2012-2014 гг.).

Результаты диссертационного исследования внедрены в деятельность и используются в практике сельскохозяйственных организаций.

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 9 работах общим объемом 5,4 п.л., все авторские, из них 4 статьи опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, содержащих 45 рисунков, 29 таблиц, заключения, списка литературы, включающего 166 источников, 4 приложения. Общий объем диссертации - 163 страницы.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ВЫПУСК СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ЭЛЕМЕНТОВ

1.1 Экономическая характеристика и развитие отрасли растениеводства в России, их влияние на процесс формирования учетно-аналитической системы

Сельское хозяйство – это особая сфера материального производства и крупная отрасль, которая наряду с другими отраслями входит в состав национальной экономики.

Современное состояние сельского хозяйства России во многом определяется совокупностью неоднозначных событий прошлого, большинство из которых вошло в историю развития как страны в целом, так и аграрного сектора экономики в частности в статусе социально-политического или экономического катаклизма.

Целью сельского хозяйства является снабжение населения продовольственной продукцией и обеспечение сырьем некоторых отраслей промышленности. В международном масштабе численность занятых в сельскохозяйственном производстве составляет около 1 млрд. человек.

Исторически возникновение сельского хозяйства сопряжено с периодом так называемой «неолитической революции» в средствах производства, которая началась около 12 тысяч лет назад и привела к возникновению производящего хозяйства и последующему развитию цивилизации.

В дореформенный период сельское хозяйство и перерабатывающая промышленность развивались на основе концентрации и агропромышленной интеграции. Агропромышленные формирования (колхозы, совхозы, агрофирмы, агропромышленные комбинаты и объединения и др.) за

короткий период добивались высоких экономических и социальных результатов.

С переходом к рыночным отношениям сложившиеся ранее формы хозяйственных связей, специализации и интеграции были нарушены. Поспешное, непродуманное акционирование агропромышленных формирований, деформация кредитно-финансовой системы, приватизация имущества и земельных участков привели к ликвидации некоторых структур, обвальному падению производства, потере всех имеющихся преимуществ в результате прекращения действия в производстве так называемого синергического эффекта.<sup>1</sup>

Таким образом, общая социально-экономическая ситуация на сельских территориях Российской Федерации сложилась сложная и определяется длительным экономическим спадом.

Важное значение сельскохозяйственной отрасли в стране в целом и отдельных регионов в частности показывает уровень и структуру ее развития. Для оценки роли сельского хозяйства в экономике страны используют показатели удельного веса сельскохозяйственной отрасли в структуре ВВП, доли занятого населения в сельском хозяйстве. В развивающихся странах значения данных показателей высокие, это связано в основном с тем, что в сельском хозяйстве занято больше половины населения страны. Однако развитие сельскохозяйственной отрасли идет по экстенсивному пути: рост объемов производимой продукции обеспечивается увеличением посевных площадей, ростом поголовья скота и увеличением количества населения, занятого при производстве сельскохозяйственной продукции.

Самые высокие показатели развития сельского хозяйства были достигнуты странами Европы и Северной Америки, которые перешли в постиндустриальную стадию развития. Доля занятого экономически

---

<sup>1</sup> Экономика сельского хозяйства /И.А.Минаков, Л.А. Сабедова, Н.И. Куликов и др.; Под ред. И.А. Минакова.- М.:КолоС, 2004. – 328 с.:ил. – ( Учебники и учеб. пособия для студентов высш. учеб. заведений).

активного населения в сельском хозяйстве в этих странах составляла 2-6%. Сельское хозяйство в середине XX века в этих странах характеризовалось научно-обоснованной организацией, ростом производительности, использованием новейших техник и технологий. Аналогичные процессы характерны и для сельского хозяйства стран в стадии индустриального развития, при этом они отличаются более низким уровнем интенсификации и большим удельным весом занятых в отрасли в структуре экономически активного населения. В этих условиях развитые страны характеризуются кризисом перепроизводства продовольствия в отличие от аграрных, продовольственная проблема в которых является одной из наиболее актуальных.

Социально-экономическое положение любого государства определяется многими факторами: производство валового внутреннего продукта на душу населения, уровень дохода и социальное расслоение общества, материально-техническое положение отраслей народного хозяйства, в том числе и агропромышленного комплекса, внедрение в производство инновационных, прорывных технологий, состояние науки, кадрового потенциала и многие другие. К сожалению анализируя эти процессы в нашей стране, следует признать, что за годы реформ успехов в этом направлении пока не видно. В мировой экономике принято, что если соотношение в доходах 10% наиболее богатых и 10% наиболее обеспеченных групп населения превышает 1:10, общество находится в зоне критической социальной несправедливости. В странах ЕС это соотношение составляет 1:6. В России в 1990г. оно было 1:4.5, ныне – 1:18.<sup>1</sup>

Современная экономическая история России свидетельствует о том, что сельское хозяйство по-прежнему является важнейшей отраслью национальной экономики, производящей около 6% ВВП, концентрирующей 13% основных производственных фондов и 14% трудовых ресурсов страны. Значительная часть территории Российской Федерации относится к зоне

---

<sup>1</sup> Шутьков А.Н. Ключевые проблемы аграрной экономики// Экономика сельского хозяйства – 2008. - №10

рискового земледелия, где урожайность крайне зависима от колебаний погодных условий.

Наиболее тяжелое и опасное для страны положение – на селе, которое оказалось на пороге социальной катастрофы. Средняя заработная плата крестьян в 2 раза ниже, чем по экономике страны в целом. При опросе сельского населения в целях оценки условий жизни в современной деревне в 2010г., по данным Всероссийского НИИ экономики сельского хозяйства, были получены следующие ответы: низкие доходы и бедность, алкоголизм, безработица.<sup>1</sup>

Основная причина такого положения – несовершенная аграрная политика. Вместо комплексного подхода к развитию отрасли внедряется неэффективный механизм регулирования экономических отношений между отраслями АПК, происходит банкротство сельскохозяйственных предприятий и передел имущества, обезземеливание крестьян и создание латифундий, деиндустриализация, стимулирование импорта продовольственных товаров, ухудшение социального положения крестьян, ликвидация школ и медицинских учреждений. По этим причинам резко сокращается численность занятых в сельском хозяйстве, что грозит демографической катастрофой. Есть реальная угроза попасть в вечную продовольственную зависимость от импорта продуктов питания из зарубежных стран, ликвидации деревни.<sup>2</sup>

В свою очередь, снижение уровня доходов сельского населения и ухудшение качества его жизни в целом обуславливают низкую эффективность сельскохозяйственного производства.

Вызывает беспокойство, что в 2000-е годы XXI века принимаемые Правительством РФ меры носят фрагментарный, часто ошибочный характер. В них отсутствуют фундаментальные направления развития

---

<sup>1</sup> Шутьков А.Н. Аграрная политика: социально-экономические проблемы//АПК : экономика, управление – 2011. -№5

<sup>2</sup> Шутьков А.В. Аграрная политика: социально-экономические проблемы// АПК: экономика, управление – 2011г. - №5

сельскохозяйственного производства, выводу его из кризиса. Вместо комплексного подхода в решении задач по подъему аграрного сектора экономики, осуществляется внедрение крайне неэффективного механизма государственного регулирования экономических отношений между отраслями АПК. Обыденными явлениями стали банкротство сельскохозяйственных организаций и передел имущества, обезземеливание крестьян.

Полагаем, что с учетом сложившихся социально-экономических условий, в настоящее время жизненно важным для страны является принятие мобилизационных мер по исправлению допущенных ошибок в развитии продовольственного комплекса.

Как показывают результаты статистических исследований, за период проведения аграрных реформ в результате спада сельскохозяйственного производства и ухудшения финансового состояния предприятий отрасли снизилась доступность для сельского населения образовательных, медицинских, культурных, торгово-бытовых и других услуг, увеличилось отставание села от города по уровню благосостояния и условиям жизни (Таблица 1).

Таблица 1 – Обеспеченность сельского населения России жильем и объектами социальной сферы

Показатель	1990	1995	2000	2005	2008	2010
Детские школьные учреждения, тыс.	40,6	31,5	22,7	20,1	18,8	18,5
Общеобразовательные учреждения, тыс.	48,6	47,9	45,5	40,7	34,6	32,5
Учреждения культурно-досугового типа, тыс.	62,6	52,6	48,1	45,2	42,9	41,8
Сельские больницы, тыс.	42,2	40,1	38,8	38,2	36,4	36,2
Больничные учреждения, тыс.	6,9	5,4	4,4	3,7	1,4	1,4
Амбулаторно-поликлинические учреждения, тыс.	-	9,2	8,4	7,5	2,9	2,8
Телефонные станции, тыс.	26,7	27,1	27,2	27,6	27,8	27,1

Таким образом, обеспеченность объектами социальной инфраструктуры сельского населения снизилась в среднем в 2 раза, а по объектам здравоохранения – почти в 5 раз.

За 2012 год для сельского хозяйства произошло снижение производства продукции растениеводства. Объем продукции сельского хозяйства, произведенной в 2011 г. всеми товаропроизводителями хозяйства, в т.ч. индивидуальными предпринимателями, по оценке Росстата, составил в действующих ценах 3261,7 млрд. руб., или 123% по отношению к предыдущему году (в сопоставимых ценах). При этом продукция растениеводства увеличилась на 6,2%, а продукция животноводства сократилась на 6,2%. В сельхозорганизациях производство продукции в 2012 г. снизилось на 0,5%.

Структура производства основных продуктов растениеводства по категориям хозяйств в Российской Федерации представлена на рисунке 1.

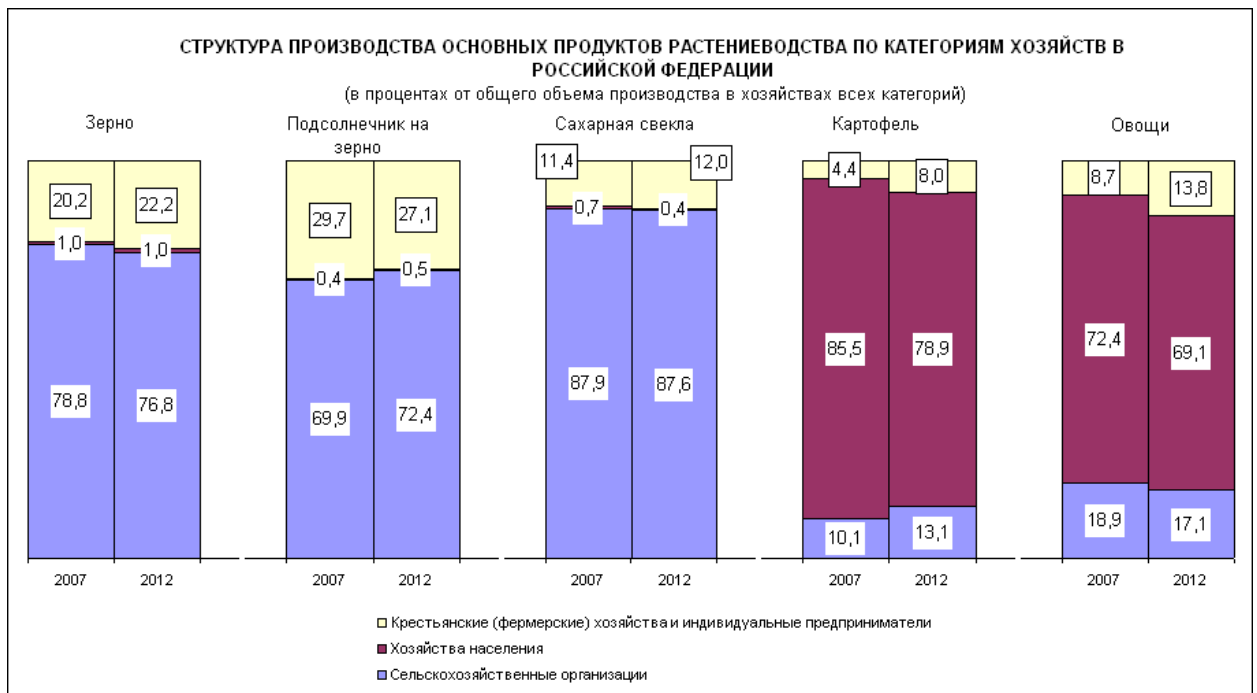


Рисунок 1 – Структура производства основных продуктов растениеводства по категориям хозяйств в Российской Федерации

За рассматриваемый период произошло снижение производства сельскохозяйственными организациями зерна, картофеля и овощей, и увеличилось производство подсолнечника.

В 2011 г. растениеводство полностью восстановилось после засухи предыдущего года. На его поддержку было выделено 44,8 млрд. руб. Животноводству впервые за 20 лет удалось переломить многолетнюю тенденцию снижения поголовья скота.

Продукция сельского хозяйства и индексы производства продукции представлены в таблице 2.

Таблица 2- Продукция сельского хозяйства и индексы производства продукции

1.1. ПРОДУКЦИЯ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА (в хозяйствах всех категорий; в фактически действовавших ценах)			
	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Продукция сельского хозяйства	2587,8	3261,7	3190,4
в том числе:			
растениеводства	1191,5	1703,5	1474,7
животноводства	1396,3	1558,2	1715,7
	В процентах к итогу		
Продукция сельского хозяйства	100	100	100
в том числе:			
растениеводства	46,0	52,2	46,2
животноводства	54,0	47,8	53,8
1.2. СТРУКТУРА ПРОДУКЦИИ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА ПО КАТЕГОРИЯМ ХОЗЯЙСТВ (в фактически действовавших ценах; в процентах к итогу)			
	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Хозяйства всех категорий	100	100	100
в том числе:			
сельскохозяйственные организации	44,5	47,2	46,7
хозяйства населения	48,3	43,8	44,8
крестьянские (фермерские) хозяйства <sup>1)</sup>	7,2	9,0	8,5
<sup>1)</sup> Включая индивидуальных предпринимателей			
1.3. ИНДЕКСЫ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА ПО КАТЕГОРИЯМ ХОЗЯЙСТВ (в сопоставимых ценах; в процентах к предыдущему году)			
	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Хозяйства всех категорий	88,7	123,0	95,3
в том числе:			
сельскохозяйственные организации	89,4	128,9	94,8
хозяйства населения	88,8	113,4	96,9
крестьянские (фермерские) хозяйства <sup>1)</sup>	83,9	150,9	90,2
<sup>1)</sup> Включая индивидуальных предпринимателей.			

В 2012 г. индекс производства продукции в сельском хозяйстве выше, чем в других отраслях экономики (Таблица 3). Такое же соотношение наблюдалось в 2008-2009гг., когда на производстве продукции многих видов деятельности сказывалось влияние финансового кризиса, который на сельскохозяйственное производство повлиял в меньшей степени. В 2012 г.



из-за неблагоприятных погодных условий индекс производства продукции в сельском хозяйстве значительно ниже, чем в других отраслях экономики.<sup>1</sup>

Таблица 3- Индексы производства продукции сельского хозяйства и других отраслей экономики России, % к предыдущему году.

Показатель	2012г.	2011г.	2010г.	2009г.	2008г.
Индекс: производства продукции сельского хозяйства	95,3	123,0	88,7	101,4	110,8
промышленного производства	102,6	107,1	106,9	89,9	100,7
оборота розничной торговли	106,3	107,2	106,3	95,1	113,6
объем платных услуг населения	103,5	103,2	101,5	95,8	104,3

Индексы производства продукции сельского хозяйства по регионам России за 2011-2012 гг. представлены в таблице 4.

Таблица 4 - Индексы производства продукции сельского хозяйства (в хозяйствах всех категорий; в сопоставимых ценах; в процентах к предыдущему году)

Показатель	2011 г.			2012 г.		
	Сельское хозяйство	Растение-водство	Животно-водство	Сельское хозяйство	Растение-водство	Животно-водство
Российская Федерация <sup>1)</sup>	123,0	146,9	102,3	95,3	88,0	103,3
Центральный федеральный округ	134,7	168,8	104,7	103,8	99,8	108,2
Белгородская область	132,1	201,6	110,4	108,5	98,7	113,1
Брянская область	127,9	147,9	110,3	106,0	96,0	115,9
Владимирская область	130,1	163,4	105,0	108,1	106,8	109,3
Воронежская область	166,9	230,1	107,2	104,7	102,4	108,3
Ивановская область	108,7	121,2	99,2	98,4	97,0	99,6
Калужская область	108,3	118,7	97,5	103,0	102,4	103,6
Костромская область	115,2	132,0	102,0	97,9	98,5	97,4
Курская область	149,2	176,7	103,3	106,9	101,5	118,7
Липецкая область	147,4	188,8	102,6	102,1	103,7	100,0
Московская область <sup>*)</sup>	121,9	135,5	102,1	93,9	89,4	101,1
Орловская область	131,8	163,5	94,6	103,9	107,6	97,8
Рязанская область	120,5	142,3	99,3	105,5	109,1	101,7
Смоленская область	116,6	136,6	103,7	100,1	94,0	104,9
Тамбовская область	163,9	201,3	103,4	107,9	92,8	142,4
Тверская область	131,5	168,7	112,0	91,7	87,8	94,4
Тульская область	115,5	137,7	91,3	105,3	108,1	101,4
Ярославская область	112,2	130,7	102,8	105,8	110,3	103,3
г. Москва <sup>*)</sup>				117,0	128,2	91,3
Северо-Западный федеральный округ	108,3	111,2	106,4	102,5	98,6	105,1
Республика Карелия	99,8	106,2	93,1	94,5	88,5	101,4
Республика Коми	108,9	125,5	99,6	99,0	98,0	99,7

<sup>1</sup> Голубев А.Н. Парадоксы развития аграрной экономики России// Вопросы экономики - 2012г. - №1

Архангельская область	107,9	112,2	104,9	99,0	97,1	100,5
в том числе Ненецкий автономный округ	103,7	104,3	103,6	99,7	102,3	99,3
Вологодская область	110,6	135,1	99,7	97,2	90,4	101,0
Калининградская область	100,1	97,0	104,4	105,7	103,5	108,5
Ленинградская область	108,8	104,3	111,2	104,3	98,1	107,3
Мурманская область	101,8	127,0	97,1	99,0	83,3	104,4
Новгородская область	117,3	118,6	116,3	105,0	105,4	104,8
Псковская область	105,3	117,5	98,2	105,5	102,5	107,3
<sup>1)</sup> 2012 год - расчет.						

Структура посевных площадей по видам сельскохозяйственных культур представлена в таблице 5.

Таблица 5 - Структура посевных площадей по видам сельскохозяйственных культур (в хозяйствах всех категорий; в процентах от всей посевной площади)

Показатель	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Вся посевная площадь	100	100	100
Зерновые и зернобобовые культуры	57,5	56,8	58,2
в том числе:			
озимые зерновые культуры	20,1	18,2	18,2
из них: пшеница	16,9	15,4	15,5
рожь	2,4	2,0	2,0
тритикале	0,2	0,3	0,3
ячмень	0,6	0,5	0,4
яровые зерновые и зернобобовые культуры	37,4	38,6	40,0
из них: пшеница	18,5	17,9	16,8
кукуруза на зерно	1,9	2,2	2,7
ячмень	9,0	9,8	11,2
овес	3,9	4,0	4,2
просо	0,7	1,1	0,6
гречиха	1,4	1,2	1,7
рис	0,3	0,3	0,3
зернобобовые	1,7	2,0	2,4
Технические культуры	14,5	15,4	14,8
в том числе: лен -долгунец	0,1	0,1	0,1
сахарная свекла	1,5	1,7	1,5
масличные культуры	12,8	13,6	13,2
из них:			
подсолнечник	9,5	9,9	8,6
soя	1,6	1,6	1,9
горчица	0,1	0,2	0,2
рапс	1,1	1,2	1,6
Картофель и овощебахчевые культуры	4,0	4,1	4,0
в том числе: картофель	2,9	2,9	2,9
овощи открытого грунта (без высадков)	0,9	0,9	0,9
Кормовые культуры	24,0	23,7	23,0
в том числе: многолетние травы	15,2	14,5	14,5
однолетние травы	6,2	6,4	6,2
кукуруза на корм	2,0	2,1	1,8
корнеплодные кормовые культуры (включая сахарную свеклу на корм скоту)	0,1	0,1	0,1

Вопросы бюджетной поддержки сельского хозяйства России и регионов после вступления в ВТО приобретает особую актуальность как с позиций ограничения общего ее объема, так и с позиций изменения направлений субсидирования. С вступлением России в ВТО необходимо выстраивать новую систему государственной поддержки аграрного сектора с учетом международных требований. Для этого следует оценить сегодняшнее состояние, то есть стартовый уровень предстоящих изменений.

Сальдированный финансовый результат деятельности сельскохозяйственных организаций представлен в таблице 6.

Таблица 6 - Сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток) деятельности организаций(миллионов рублей)<sup>1</sup>

Годы	Сельское хозяйство	Производство пищевых продуктов, включая напитки	из него производство продуктов мукомольно- крупяной промышленности, крахмалов и крахмалопродуктов
2010	67271	115730	5163
2011	99251	71213	1614
2012	130383	152037	3109
<b>ЧИСЛО ПРИБЫЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ И СУММА ПОЛУЧЕННОЙ ПРИБЫЛИ<sup>1)</sup></b>			
<b>2010 г.</b>			
Число прибыльных организаций			
всего, тыс.	5,0	2,2	0,1
в процентах от общего числа организаций	72,6	73,1	72,5
Сумма прибыли, млн. руб.	110296	152535	6696
<b>2011 г.</b>			
Число прибыльных организаций			
всего, тыс.	5,1	2,1	0,1
в процентах от общего числа организаций	77,4	71,8	67,7
Сумма прибыли, млн. руб.	131065	136864	4123
<b>2012 г.</b>			
Число прибыльных организаций			
всего, тыс.	4,3	2,2	0,1
в процентах от общего числа организаций	77,7	75,9	71,4
Сумма прибыли, млн. руб.	159652	191125	4895

<sup>1</sup> по данным бухгалтерской отчетности (без субъектов малого предпринимательства) за 2010-2012гг.

Коэффициенты платежеспособности и финансовой устойчивости за 2010-2012 гг. представлены в таблице 7.

Таблица 7 - Коэффициенты платежеспособности и финансовой устойчивости организаций, в %<sup>1</sup>

	Коэффициент текущей ликвидности	Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	Коэффициент автономии
2010 г.			
Сельское хозяйство	166,5	-32,9	41,5
Производство пищевых продуктов, включая напитки	125,1	-21,4	32,8
из него			
производство продуктов мукомольно-крупяной промышленности, крахмалов и крахмалопродуктов	124,8	-6,6	22,9
2011 г.			
Сельское хозяйство	167,1	-33,3	41,7
Производство пищевых продуктов, включая напитки	117,4	-28,1	31,0
из него			
производство продуктов мукомольно-крупяной промышленности, крахмалов и крахмалопродуктов	137,7	-3,1	28,4
2012 г.			
Сельское хозяйство	181,6	-36,6	36,5
Производство пищевых продуктов, включая напитки	147,0	-21,4	27,2
из него			
производство продуктов мукомольно-крупяной промышленности, крахмалов и крахмалопродуктов	119,7	-16,7	21,7

Считаем необходимым установить, насколько субсидии влияют на экономику сельского хозяйства и его отдельных отраслей. Для этого рассмотрим динамику рентабельности деятельности сельскохозяйственных организаций России, которая представлена на рисунке 2.

<sup>1</sup> по данным бухгалтерской отчетности (без субъектов малого предпринимательства) за 2010-2012 гг.

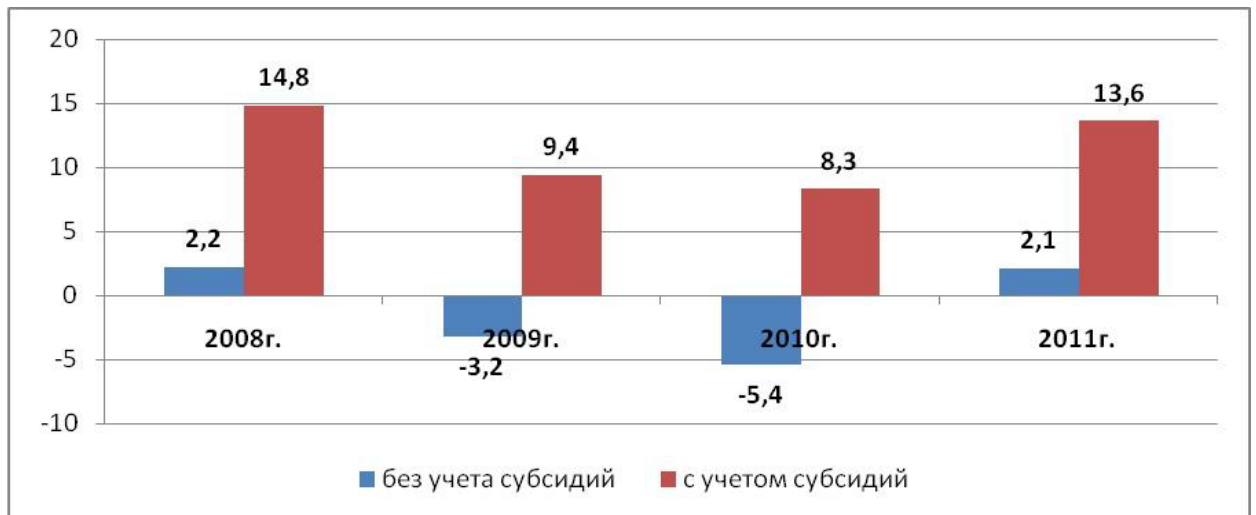


Рисунок 2 – Рентабельность сельхозорганизаций России с учетом и без учета субсидий, %

За период реализации «Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008–2012 годы» только в 2008 и 2012 годах сельскохозяйственными организациями достигнут положительный уровень рентабельности без субсидий, в среднем по России не превышающий 5%.

В 2012 году рентабельность сельскохозяйственного производства с учетом субсидий из федерального и региональных бюджетов составила 14,6% (против 25 – 35%, необходимых для расширенного воспроизводства), без учета субсидий уровень рентабельности составил 4,8%. При этом рентабельность до 10% при фактической инфляции 6,5% является неустойчивой в финансовом отношении. Такой уровень рентабельности характерен для большинства сельскохозяйственных организаций, что не может обеспечить расширенного воспроизводства сельскохозяйственной продукции.

Доля убыточных сельскохозяйственных организаций по итогам 2012 года остается высокой – 20,3% (наименьшее значение показателя было в 2011 г. – 21,8%, наибольшее - 29,3 % в 2010 г.), что обусловлено низкой доходностью в сельскохозяйственной отрасли, вследствие чего основная

часть сельхозтоваропроизводителей не имеет возможности осуществления технико-технологической модернизации производства для повышения его эффективности и роста конкурентоспособности производимой продукции.

По информации Минсельхоза России на 01.07.2013 года, в программах финансового оздоровления, предусмотренных Федеральным законом от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей», приняли участие более 13 тыс. сельскохозяйственных организаций. Общая сумма подлежащей реструктуризации задолженности составила около 87 млрд. рублей, в том числе 45 млрд. рублей - штрафы и пени по налогам в бюджеты всех уровней.

Число организаций, по которым завершена реструктуризация в связи с выполнением условий реструктуризации, составляет 996 организаций (7,5% от общего количества предприятий, принимавших участие в реструктуризации). 7,5 тысяч (56,7% от общего количества предприятий) предприятий утратили право на реструктуризацию долгов в связи с невозможностью выполнения взятых на себя обязательств, в том числе и по причине аномальных природных явлений 2009, 2010 и 2012 годов.<sup>1</sup>

Федеральным законом от 2 декабря 2013 года № 349-ФЗ «О федеральном бюджете на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов» на государственную поддержку сельскохозяйственного производства в 2014 году предусмотрены субсидии в объеме 118590,36 млн.рублей, из них на устойчивое развитие сельских территорий – 11245,0 млн.рублей; на развитие мелиорации земель сельскохозяйственного назначения – 2350,0 млн.рублей.

По итогам 2012 года в Орловской области официальной статистикой была зафиксирована положительная динамика рентабельности возделывания большинства сельскохозяйственных культур в соответствии с региональной специализацией растениеводства. Развивается процесс технологической модернизации производственных средств: в 2012 году сельскохозяйственными товаропроизводителями было приобретено около

---

<sup>1</sup> [www.asozd2.duma.gov.ru/work/dz.nsf/ByID/.../\\$File/ЗаклКом.rtf](http://www.asozd2.duma.gov.ru/work/dz.nsf/ByID/.../$File/ЗаклКом.rtf)

800 единиц сельскохозяйственной техники стоимостью более 2,5 млрд. рублей. Площадь посевов сельскохозяйственных культур составляет около 2 млн. га. Структура общих посевных площадей проиллюстрирована рисунком 3.

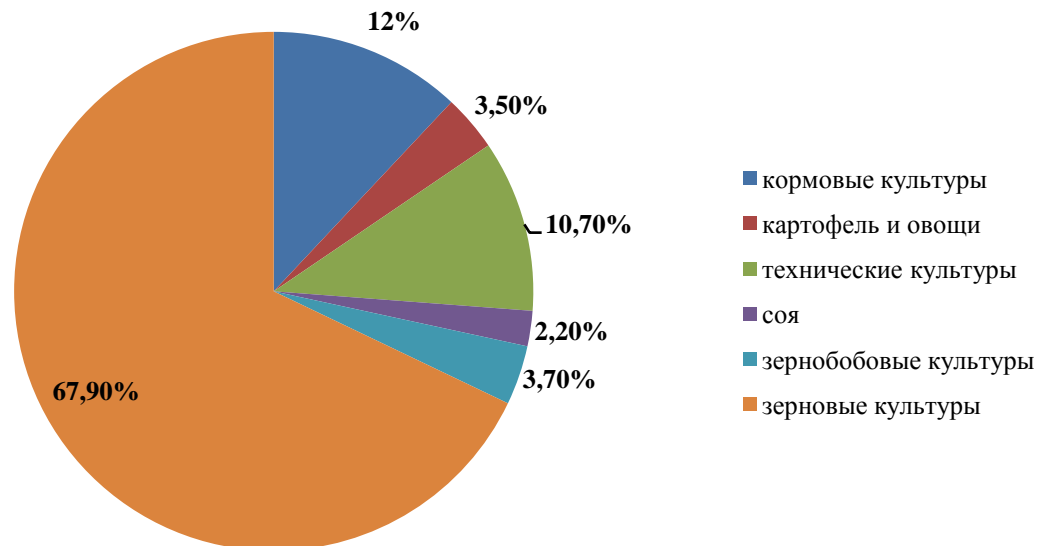


Рисунок 3 – Планируемая структура посевных площадей в Орловской области в 2013 году

Приоритетным в структуре посевных площадей является сектор зерновых с преобладанием озимых зерновых культур.

Государственное регулирование отрасли растениеводства как отрасли специализации основано на принципах, представленных на рисунке 4, которые позволяют сочетать в государственном механизме отраслевого управления индикативность (рекомендательность) и директивность. При этом международный опыт свидетельствует о максимальной эффективности методов экономической поддержки, спектр которых в условиях вступления Российской Федерации в ВТО несколько ограничился, но сохранил действенные инструменты в форме бюджетных дотаций и компенсаций,

стартовой помощи предпринимателям в агропромышленной сфере, необходимой инфраструктуры.

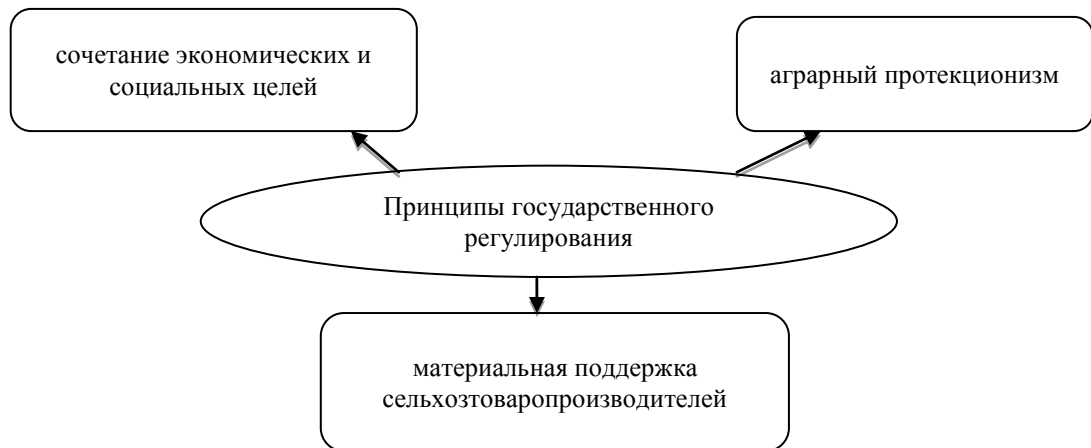


Рисунок 4 – Принципы государственного регулирования отрасли растениеводства

За последние годы предпринят ряд попыток выправить положение сельского хозяйства. Был принят Федеральный закон «О развитии сельского хозяйства», реализовался приоритетный национальный проект «Развитие АПК», осуществлялась «Госпрограмма развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельхозпродукции, сырья и продовольствия на 2008–2012 гг.» Повысилась доступность для сельхозтоваропроизводителей кредитных ресурсов, лизинга машин и оборудования, племенных животных. Однако тревожные негативные социально-экономические тенденции в сельском хозяйстве и продовольственном комплексе в целом все еще сохраняются.<sup>1</sup>

В 2013 г. в России началась реализация новой государственной программы развития сельского хозяйства на 2013-2020 годы, которая составлена с учетом членства России в ВТО. Она меняет структуру и форму материальной помощи сельхозпроизводителей, направлена на повышение конкурентоспособности российской сельскохозяйственной продукции на внутреннем и внешнем рынках, увеличение экспорта продуктов сельского хозяйства и сокращение импорта.

<sup>1</sup>Шутков А. Ключевые проблемы аграрной экономики // Экономика сельского хозяйства России



Сформулированные основные цели Государственной программы представлены на рисунке 5.

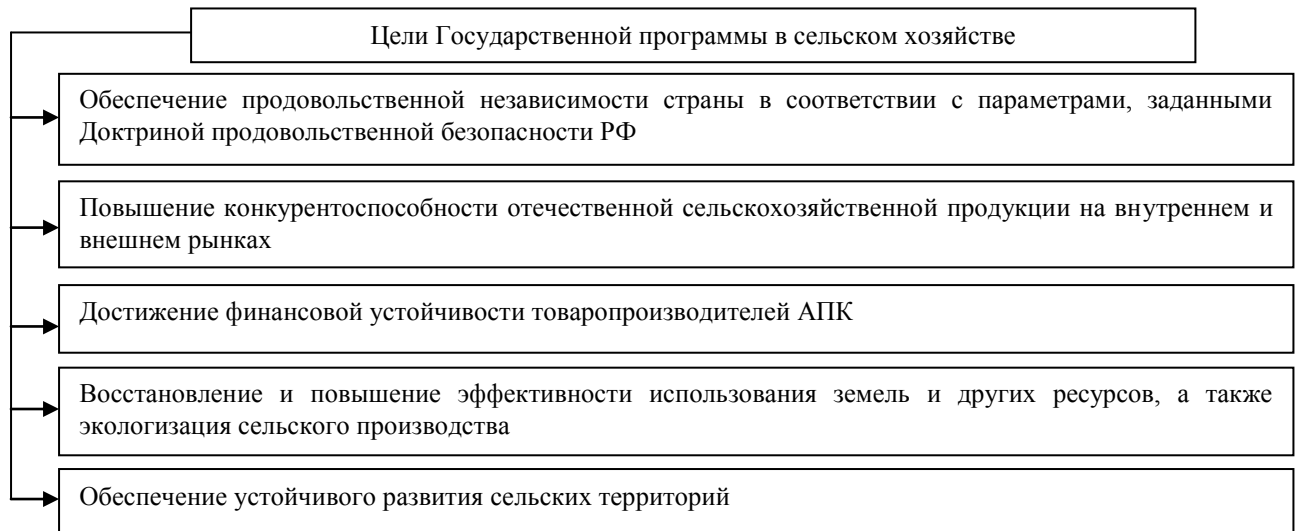


Рисунок 5- Цели Государственной программы в сельском хозяйстве

Среди первоочередных мер – внесение в установленном порядке в Правительство Российской Федерации проектов концепций федеральных целевых программ «Развитие мелиорации земель сельскохозяйственного назначения России на период до 2020 года», «Устойчивое развитие сельских территорий на 2014-2017 годы и на период до 2020 года», «Развитие льняного комплекса России до 2020 года» и разработка проектов соглашений с высшими исполнительными органами государственной власти субъектов Российской Федерации о реализации мероприятий Государственной программы на 2013-2020 годы и о предоставлении субсидий на поддержку сельскохозяйственного производства в 2013 году.

Необходимый объем средств государственной поддержки из всех источников за весь период реализации Госпрограммы составит 2,28 трлн. рублей, в том числе из средств федерального бюджета 1,51 трлн. руб., из средств региональных бюджетов 0,77 трлн. руб.<sup>1</sup>

Как было уже сказано, при разработке новой госпрограммы было учтено вступление России во Всемирную торговую организацию. Это

<sup>1</sup> <http://agrobk.ru/gosprogramma-razvitiya-selskogo-hozyaystva-nachinaet-deystvovat-v-rossii>

отразилось на некоторых мерах поддержки. В частности, льготы на приобретения ГСМ, минудобрений и некоторые другие ресурсы должны заменить погектарные выплаты. Размер ставок субсидий станет рассчитываться на гектар посевной площади с применением индекса, учитывающего биоклиматический потенциал территории и состояние плодородия почв.

Кроме того, с этого года вводятся новые субсидии на 1 килограмм реализованного (товарного) молока. Дополнительная поддержка будет оказана развитию мясного животноводства и племенной базы в скотоводстве, инновациям и биотехнологиям.

Минсельхоз также разработал новые правила субсидирования кредитов. С 2013 года субсидируются только инвестиционные кредиты. Причем по кредитам в сфере мясного и молочного скотоводства из федерального бюджета субсидируется только 80% ставки рефинансирования ЦБ РФ (остальные 20% - за счет региональных бюджетов) вместо прежних 100%, по остальным - 2/3 ставки вместо прежних 80%. Вместе с этим список получателей субсидируемых инвесткредитов будет расширен, в первую очередь, за счет переработчиков сельхозпродукции.

Структура расходов федерального бюджета на реализацию Государственной программы представлена на рисунке 6.<sup>1</sup>

Присоединение РФ к Всемирной торговой организации (ВТО) усилит влияние на российскую национальную экономику, в том числе и на аграрный сектор. Некоторые участники рынка довольно скептически относятся к предлагаемым уровням господдержки. Например, представители растениеводческой отрасли сетуют, что выделяемый объем средств для погектарных выплат, по их подсчетам, окажется меньше прежней суммарной поддержки. Среди производителей молока далеко не все довольны дифференциацией субсидирования молока высшего и первого сортов, так как

---

<sup>1</sup> Ушачев И.Н. О проекте Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013-2020годы// АПК: Экономика, управление, № 01, 2012г.

соотношение составит три к одному<sup>1</sup>. Рентабельность российского сельского хозяйства будет снижаться даже с учетом субсидий практически до нуля. Это потребует от правительства принятия дополнительных мер.<sup>2</sup>

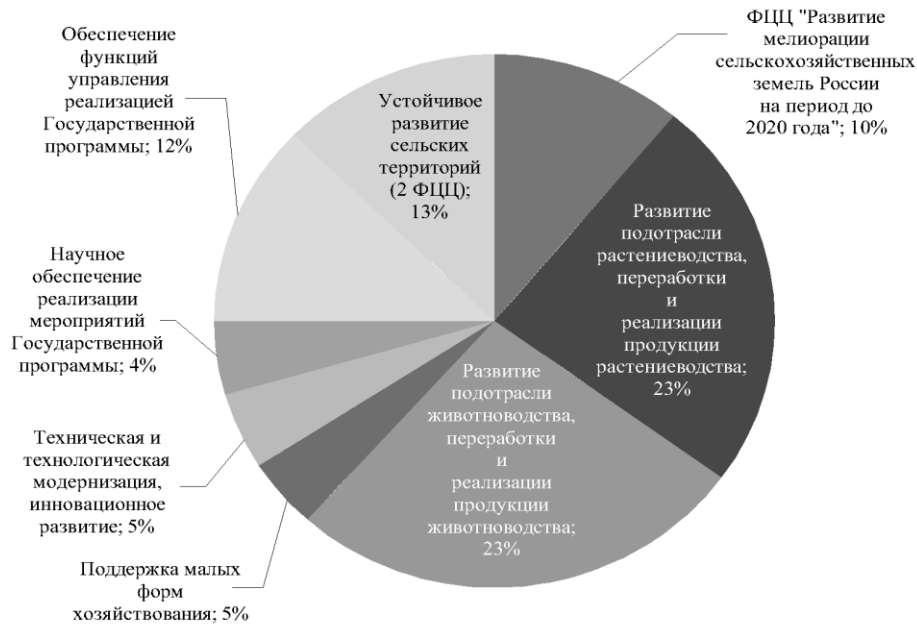


Рисунок 6 – Структура расходов федерального бюджета на реализацию Государственной программы

Таким образом, государственное регулирование, представляющее собой систему рычагов участия государства в рыночных процессах, способствует устойчивому развитию сельскохозяйственной отрасли. Это следует учитывать в процессе хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, так как кризис предприятий данной отрасли вызван не только объективными природными факторами, но и рядом экономических просчетов в осуществлении аграрной политики.

При этом следует разграничить причины кризисного состояния сельскохозяйственного производства на внешние и внутренние. К внешним факторам можно отнести инфляцию, дефицит бюджета, удорожание

<sup>1</sup> <http://ria.ru/economy/20130109/917367764.html#ixzz2wzNCt6k5>

<sup>2</sup> Давид Эпштейн. Что даст отечественному сельскому хозяйству ВТО?// Экономика сельского хозяйства. – 2012г. - №03

кредитных ресурсов, неплатежи, политическую нестабильность, обусловившую нарушение структуры межотраслевых и территориальных связей, снижение государственного влияния на сельскохозяйственную отрасль, изменение законодательства, отрицательную динамику доходов населения, что обусловлено низкой покупательной способностью и сокращением платежеспособного спроса на продукты питания. К внутренним факторам относятся различия в преобразованиях отношений собственности и изменениях общеэкономических условий хозяйствования в сельском хозяйстве.

Приоритетными направлениями в подотрасли растениеводства в настоящее время являются:

- оптимизация структуры посевных площадей, сохранение и приумножение уровня плодородия почв как основного вида природного ресурса в растениеводстве, определяющего уровень урожайности сельскохозяйственных культур;

- корректировка традиционных для конкретного региона земледельческих систем и постепенный переход на новые технологии возделывания земель, повышение продуктивности производства по ресурсо-экономичным технологиям;

- применение достижений современной селекции и генетики по разработке и распространению интенсивных сортов сельскохозяйственных культур, оптимизация использования минеральных удобрений и площадей для применения интегрированной защиты растений;

- сохранение и развитие мелиоративной системы, внедрение технологий орошения на основе мировых достижений и новых технологий.

Следует отметить необходимость активизации частного предпринимательства как основы развития сельского хозяйства, продемонстрировавшего способность оперативно адаптироваться к изменениям рынка и дающего в развитых странах около половины всего объема производимой сельскохозяйственной продукции. При этом

необходимо уделять должное внимание и крупным организационным структурам, интегрирующим различные этапы создания цепочки ценности в агропромышленном производстве. Примером таких структур в российской практике являются агрохолдинги, вертикально интегрирующие этапы производства, переработки и реализации сельскохозяйственной продукции. Преимуществом таких форм хозяйствования в сельскохозяйственной сфере является их значительный инвестиционный потенциал, позволяющий реализовывать крупные проекты по замыканию производственного цикла от производителя сырья к потребителю конечной продукции.

На протяжении многих столетий сельское хозяйство устанавливало ориентиры развития Российского общества и государства в целом. Однако становление учета как необходимого элемента хозяйственной деятельности получило своё развитие вместе с товарным производством. Формирование учета на сельскохозяйственных угодьях получило свое начало ещё при монастырях, занимавшихся возделыванием культурных растений, упоминания о которых приходятся на XV век.

Хозяйственные операции отражались с помощью записей в учетных регистрах. С помощью ужимных и умолотных книг земскими и учетными дьячками регистрировались данные об имевшемся имуществе. С помощью столовых книг производили учет продовольственных продуктов. Особенностью учета того времени было строгое деление учета прихода от учета расхода для оптимального контроля за работой книгодержателей<sup>1</sup>. В XVIII веке происходит снижение значения монастырских хозяйств в производстве сельскохозяйственной продукции.

Товарное хозяйство получило развитие только в XVIII в., и именно с этого момента стало возможным говорить о широком распространении учета в сельском хозяйстве. Большой вклад в развитие теоретического понимания учета внесли работы А.П. Волынского, Т.А. Болотова, П.И. Рычкова,

---

<sup>1</sup> Бондина, Н.Н. Бухгалтерский учет в агропромышленном комплексе: учеб. пособие / Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, Е.И. Мартемьянова, Т.В. Зубкова. – М.: КНОРУС. – 2006. – С. 321.

Ф.В. Удолова, относящиеся ко второй половине XVIII века. Однако существуют сведения относящиеся ещё к XVI веку, о формировании учета в помещичьих хозяйствах. Способствовало этому возникновение крупных поместий. Первым методом сельскохозяйственного учета являлась инвентаризация ценностей и людей, записи о результатах которой вносились на бирку или в специальную книгу, получившие широкое распространение в Прибалтике.

Процесс ведения учета в помещичьих хозяйствах был многообразен. Ведение первичного учета осуществлялось с использованием бирок. Словарь В.И. Даля дает следующее определение: «бирка - это палочка или дощечка, на которой зарубками, крестами и другими резами, ножом, редко краской, кладутся знаки для счета меры или приметы. Безграмотные держат особую бирку для каждого должника или верителя, раскалывая ее пополам и отдавая одну половину тому, с кем идет счет; при уплате или расчете обе половинки, для проверки, складываются»<sup>1</sup>. Бирки имели дифференцированное значение. Например, инвентаризация на скотном дворе оформлялась деревянной биркой.

Учет с помощью бирок в сельском хозяйстве существовал в Англии и Франции ещё в XII-XIII вв.: российский учет отставал в данном вопросе от зарубежных коллег. В течение длительного существования бирочного учета система книг, в которых группировались первичные данные бирок, значительно дифференцировалась.

Текущий учет состояния помещичьего хозяйства основывался на сложной системе взаимосвязанных книг, центральной из которых являлся табель, фиксирующий отработанное на барщине время. Данная книга велась поименно или в разрезе принадлежащих помещику деревень, заполнялась ответственным за ведение конкретного хозяйства старостой. Кроме табеля в систему учетных книг включались:

---

<sup>1</sup> Даль, В.И. Большой иллюстрированный толковый словарь русского языка: современное написание. – М.: Астрель: АСТ: Транзиткнига. – 2005. – С. 22-23.

- домашний журнал - хронологический реестр основных операций;
- полевая тетрадь - книга, содержащая информацию о состоянии полей;
- хлебная тетрадь - книга, отражающая информацию о движении хлебных запасов.

Существовали и такие книги, как денежная, домовая, книга поборов, в которых учет велся в натуральных единицах с помощью специальных счетов. Такая книга, как учетная, заводилась ежегодно согласно данным инвентаризации. В ней записи производились не от учета к хозяйству, а от хозяйства к учету.

Земля помещика, животные, сельскохозяйственные угодья закреплялись за крепостными крестьянами, которые являлись своего рода «материально-ответственными лицами». Учет представлялся как аналитический и сводился к синтетическому - крепостным крестьянам.

В таких плодородных зонах, как черноземне, наблюдалось ускоренное развитие хозяйства, что впоследствии повлияло на развитие налогового учета. Например, у А. Т. Болотова<sup>1</sup> проводился опрос и освидетельствование для определения доходов крепостных семей. Выявляли источники этих доходов, а также подсчитывались остатки сельскохозяйственного производства. Целью такого вида учета являлась увязка оброков с доходностью семьи. Однако отмечалось, что иногда семейное налогообложение характеризовалось как не эффективное и заменялось круговой порукой. Это обеспечивало своевременное поступление помещику оброка и выполнение барщинной работы.

Одним из примеров является помещик А.П. Волынский, который ввел десятину со всех продуктов, скота и денежных доходов крестьян, для покрытия расходов по содержанию церкви, престарелых, увечных, дряхлых,

---

<sup>1</sup> Воскресенская М.О. История экономической мысли России: учебное пособие / Н.О. Воскресенская, А.С. Квасов, Е.А. Козлова. Под ред. проф. А.Н.Марковой. - М.: Закон и право, ЮНИТИ, 2006. – С. 28-29.

вдов и сирот с 1726 г. Это положило начало введению «подходного налога», затруднявшего учетную деятельность.

Так как только грамотные люди могли вести хозяйственный учет, то для этого учили счетоведению и грамоте 8-9 крепостных ребят. Развитие такого учения как домоводство приходится на вторую половину XVIII века. Примером труда в этой области может служить книга Иосифа Регенсбургера<sup>1</sup>, который предложил вести два вида регистров с хронологической (ежедневная книга-журнал движения продуктов) и систематической позиций, где конкретизировался каждый вид провизии. В конце каждого месяца из общей суммы прихода подсчитывались остатки, которые отражались в приходных ведомостях следующего за истекшим месяце. С помощью данного способа ведения учета можно было проследить за правильностью как учетных, так и хозяйственных операций.

Таким образом, в XIX в. на Руси помещики имели самобытную и достаточно развитую систему практического учета, которую Соколов Я.В. рассматривает как униграфическую систему, представляющую систему простой записи<sup>2</sup>.

Уже на первых этапах развития сельскохозяйственного учета в России возникали методологические проблемы, отражающие особенности его развития в различных хозяйствах. В качестве примера можно привести вопрос об учетной оценке пастбищ. Сдача пастбища в аренду приносит определенный доход, который можно было как включать, так и не включать в состав арендной платы. Спорным был вопрос о включении налогов в состав затрат, сторонником которого являлся В. Гаук, предлагающий относить налоги непосредственно на счет прибылей и убытков.

Проблемные аспекты возникали и при отражении основных средств. Например, Б.И. Ясенецкий предлагал использовать автономно два счета –

---

<sup>1</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2006. – С. 224.

<sup>2</sup> Там же.



счета «Земля» и «Основной капитал» с подразделением последнего на счета капитала в мелиорации, в мертвом и живом инвентаре<sup>1</sup>.

Дискуссионным был вопрос начисления амортизации основных средств. Большинство сторонников имели позицию отрицательного отношения к отражению амортизации, увеличивающей себестоимость и ухудшавшей финансовые показатели. При этом сторонниками последовательного введения амортизации в учете в сельском хозяйстве были М. Иванов, Ф.И. Зотов, И. Волкович. Например, В. Ротмистров отстаивал переамортизацию. К.И. Видеман для целей отражения амортизации основных средств предлагал вести счет «Погашение капитала», относящийся к амортизации зданий и сооружений, а для прочих основных средств предлагал прямое погашение балансовой стоимости основных средств путем ее уменьшения. У А.Г. Шаллера не было счета «Износ основных средств», так как все основные средства у него погашались непосредственно со счетов, на которых они числятся. Всеобщее признание амортизация получила (вместе с двойной бухгалтерией) в 1900 г. С.В. Машковский говорил, что «погашение в имении вводится только за последние годы и то постепенно то в одной, то в другой отрасли хозяйства»<sup>2</sup>. К концу XIX в. счетоводы-аграрники разделились на две группы (Таблица 8).

Таблица 8- Группы бухгалтерии

Группы бухгалтерии	Сторонники	Характеристика
униграфическая	Н.П. Заломанов, С.Н. Четвериков, А.Р. Ниппа	Униграфисты считали, что ведение двойной записи приводит к условностям, допущениям в учете (например, трудно оценить в денежном выражении подрастающий молодняк животных). Методы учета диграфистов не отражали действительность, а самое главное, что двойное счетоводство являлось слишком дорогим: его постановка обходилась в 8-12% чистой прибыли имения
диграфическая	А.М. Вольф, А.И. Скворцов, П.В. Ростовцев и др.	Диграфисты опирались на возможности анализа и прогноза хозяйственных процессов, которые осуществлялись на основе учета, выраженного в едином денежном измерителе

<sup>1</sup> Бондина, Н.Н. Бухгалтерский учет в агропромышленном комплексе: учеб. пособие / Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, Е.И. Мартемьянова, Т.В. Зубкова. – М.: КНОРУС. – 2006. – с. 325

<sup>2</sup> Николаева, С.А. Бухгалтерский учет основных средств / Под. ред. С.А. Николаевой. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аналитика-Пресс. – 2012. – с. 367

В XX веке получило распространение двойная запись учета сельскохозяйственного назначения. На это в большей степени повлияли бюджетные обследования земских статистов, в частности, Н.И. Кострова, А.Н. Челинцева и др.

Журнально-ордерная форма, созданная в советский период, с каждым годом совершенствовалась. В 70-е годы XX века осуществлялся ввод машинных технологий, однако они были неэффективны из-за отсталой технической базы.

Механизация и автоматизация учетной деятельности были обрывочными. Качественный уровень работоспособности с таблично-автоматизированными формами не повлиял на распространение автоматизированного учета в сельском хозяйстве. Причиной этого стала централизованная обработка данных поставщиком, эксплуатирующего дорогую, но не современную технику.

Этот период отличался огромным вкладом в разработку унифицированных форм первичных документов, создание инструкции по применению плана счетов, учета затрат и калькулированию, технику ведения регистров журнально-ордерной формы. При этом в сельском хозяйстве неохотно использовались научно-обоснованные мероприятия, направленные на развитие системы бухгалтерского учета, большая часть которых была направлена на решение конкретных небольших задач, что свидетельствует о непоследовательности внедрения научных разработок.

Зачастую разработки по бухгалтерскому и статистическому учету были не обоснованы информационными предпочтениями органов управления (вышестоящими ведомственными, государственными и партийными органами), которые были направлены на реализацию функций контроля и регулирования. Распорядительная информация спускалась в виде директив «сверху - вниз», что было связано с применением командно-административных методов управления. Обработка учетной информации происходила по той же вертикали, но по принципу «снизу - вверх».

Таким образом, бухгалтерский учет в сельском хозяйстве имеет ряд характерных черт и особенностей, которые присущи только данной отрасли. Именно эти черты определяют особенности организации и функционирования учетно-аналитической системы и ее управленческих элементов.

Развитие сельского хозяйства в целом и отрасли растениеводства в частности оказывает большое влияние на формирование бухгалтерского учета сельскохозяйственных предприятий. Важную роль в решении задач, поставленных перед этой отраслью, имеет точный и своевременный учет затрат и выхода продукции растениеводства.

В отрасли растениеводства учетно-аналитическая система должна обеспечивать получение необходимой информации о финансово-хозяйственной деятельности по смежным периодам производства, основным видам выполняемых работ, статьям затрат и конкретным подразделениям организации.

## 1.2 Особенности учета затрат на производство и выпуск продукции в сельском хозяйстве

Учетно-аналитическая система затрат в сельскохозяйственной организации является одной из составляющих общей системы функционирования информации и реализуется учетными работниками. Впервые учетно-аналитическую систему показали в своих исследованиях Л.В. Попова и И.П. Ульянов, представившие её в виде трехмерной модели. В дальнейшем модель учетно-аналитической системы была доработана и усовершенствована Масловой И.А., которая учетно-аналитическую систему рассматривает как полностью или частично рассредоточенную систему, элементы которой осуществляют сбор, обработку и оценку всех видов

информации, необходимой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях<sup>1</sup>.

С одной стороны, учетно-аналитическая система представляет собой систему конкретной организации, зависящую от структуры и специфики деятельности организации. С другой стороны, учетно-аналитическая система абстрагируется от организации, разрабатывая принципы и методы, универсальные для разных экономических субъектов.

Преимуществом учетно-аналитической системы затрат является оптимизация учетной работы экономического отдела, что позволяет объединить усилия в объективной оценке влияния различных явлений на уровень затрат, избежать и минимизировать последствия риска.

Прежде чем перейти к исследованию особенностей учета затрат на производство и выпуск продукции в сельском хозяйстве, целесообразно определить общие особенности сельскохозяйственного учета в России. Специфика сельскохозяйственного производства, влияя на организацию учетно-аналитической системы сельскохозяйственных предприятий, раскрывается в следующих аспектах:

1. Сельскохозяйственный производственный процесс носит довольно длительный характер, что характерно как для животноводства, так и для растениеводства. Специфика возделывания сельскохозяйственных культур определяет осуществление затрат в текущем году при условии получения продукции в следующих за ним временных периодах, что предопределяет временное разграничение затрат в соответствии с периодами производственного цикла с выделением таких категорий, как затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты текущего периода под урожай будущих лет, прочие затраты.

Растениеводство является весьма специфической отраслью сельскохозяйственного производства. Такой фактор, как сезонный характер

---

<sup>1</sup> Попова Л.В., Маслов Б.Г., Маслова И.А. Основные теоретические принципы учетно-аналитической системы// Финансовый менеджмент. – 2003. – №5.

производства, то есть разрыв между периодами осуществления затрат и выходом продукции, влияет на кругооборот средств в растениеводстве. Затраты на производство в отрасли растениеводства совершаются в течение длительного времени, а возмещение затрат - выход продукции - выполняется в момент созревания растений. Все эти особенности необходимо учитывать при организации учета затрат в отрасли сельского хозяйства.

2. В периоды интенсивного осуществления основных мероприятий по производству сельскохозяйственной продукции (посев, уборка) объем профессиональной работы в учетно-аналитической системе увеличивается, в остальные является более низким. На каждом сельскохозяйственном предприятии необходима гибкая технология производства всех видов продукции, возможных в данных природно-климатических условиях, необходимых работ и услуг в разных подразделениях одного хозяйства. Это позволит уменьшить зависимость от подрядчиков, снизить затраты на обеспечение основного производственного процесса, увеличить хозяйственную деятельность при наличии необходимых ресурсов, повысить эффективность планирования и прогнозирования.

3. Сельскохозяйственное производство имеет большое территориальное распространение, что значительно уменьшает экономический эффект от использования учетно-информационных технологий. Также оно связано с использованием большого разнообразия сельскохозяйственной техники. Назначение учета состоит в обеспечении достоверного отражения всех машин и механизмов. Сельскохозяйственное производство территориально рассредоточено и ведется на больших площадях. Бухгалтерский учет должен вестись с помощью приемов и методов, отличных от других отраслей.

4. Сельскохозяйственные организации осуществляют самостоятельное воспроизводство определенной части необходимых средств производства, что обуславливает наличие в учетно-аналитической системе специальных элементов счетоводства (например, счет 11 «Животные на выращивании и

откорме», счет управленческого учета «Затраты на выращивание молодняка и формирование основного стада»).

5. Земля в сельском хозяйстве является главным средством производства, поэтому обеспечение точного и полного учета земельных угодий и вложений становится одним из важнейших вопросов. Земельные угодья, на которые у хозяйства отсутствует право собственности, учитываются в натуральных показателях (гектарах), а в денежном эквиваленте отражаются приобретенные и собственные земли и дополнительные вложения в используемые земельные участки.

В бухгалтерском учете на сельскохозяйственных предприятиях в состав основных средств входят земельные участки и объекты природопользования. К вложениям во внеоборотные активы относится приобретение земельных участков и объектов природопользования. Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», земли сельскохозяйственного назначения оцениваются по правилам МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 40 «Инвестиционное имущество» в зависимости от того, какой из стандартов наиболее применим в конкретных условиях. В соответствии с МСФО 16 землю, неразрывно связанную с биологическим активом, отражают по себестоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения либо по переоцененной стоимости. Земельные участки оцениваются по справедливой стоимости или по себестоимости за вычетом убытков от обесценения, если организация отражает их в соответствии с требованиями МСФО 40.

6. В учете сельскохозяйственной продукции необходимо разграничивать затраты между основной и сопряженной продукцией, если от одной культуры или вида скота получают несколько видов продукции.

7. В течение года продукция отражается по плановой себестоимости (учетной), и в конце года после составления отчетных калькуляций себестоимость корректируется до фактической.

Учет затрат на производство в растениеводстве построен таким образом, что накопление и обобщение затрат на отдельные виды работ по

обрабатываемым культурам осуществляется ежемесячно, а по окончании года исчисляется фактическая себестоимость сельскохозяйственной продукции. Контроль за соответствием затрат объему, качеству и срокам выполненных работ можно осуществлять с помощью правильного построения учетно-аналитической системы затрат.

Осуществление затрат в растениеводстве на производство сельскохозяйственной продукции происходит относительно неравномерно при практически мгновенном, одновременном выходе сельскохозяйственной продукции. В связи с тем, что процесс производства в растениеводстве осуществляется на протяжении нескольких месяцев одновременно с вложением средств под урожай нескольких смежных лет, учетно-аналитическая система строится на основе разграничения затрат по годам.

Дополнительным критерием классификации затрат в растениеводстве является тип возделываемых культур, определяющий дифференциацию по видам сельскохозяйственных культур, к обработке которых относятся затраты.

8. В сельском хозяйстве распространенной практикой является внутрихозяйственное потребление части собственно произведенной продукции, при этом косвенные расходы между растениеводством и животноводством можно распределять на произведенную продукцию только после определения ее полного объема (как правило, в конце года).

Аналитический и синтетический учет затрат и выхода продукции растениеводства и исчисление себестоимости зависит от особенностей технологического процесса: подготовка почвы к посеву, посев (посадка), уход за растениями, уборка урожая.

Каждый этап технологического процесса определяет отдельный перечень затрат по видам осуществляемых работ. Такие виды расходов, как затраты на семена, удобрения, электроэнергию, нефтепродукты, транспорт, оплату труда и т.п., учитывают отдельно по статьям затрат в соответствии с номенклатурой. Из-за децентрализации сельскохозяйственного производства

выполняемые работы и затраты одновременно производятся в разных подразделениях хозяйства; при этом учетно-аналитическая система обязана обеспечивать разделение затрат в растениеводстве по конкретным структурным подразделениям сельскохозяйственной организации.<sup>1</sup>

Методика оценки сельскохозяйственной продукции согласно международным стандартам финансовой отчетности сильно отличается от российской: сельскохозяйственная продукция за вычетом расходов на продажу, полученная с биологических активов, оценивается по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая. Продукция отражается при определении чистой прибыли или при сборе урожая сельскохозяйственных культур с циклом трансформации в течение одного года. При выработке продукции с помощью уничтожения биологического актива с длительным циклом выращивания в составе чистой прибыли (убытка) отражается только увеличение (уменьшение) справедливой стоимости на момент получения сельскохозяйственной продукции по сравнению с ранее учтенной справедливой стоимостью данного биологического актива.

До момента созревания растения предлагается оценивать по накопленным затратам, после - по модели себестоимости либо модели переоценки.

Все записи в бухгалтерском учете о затратах и выходе продукции на производство основываются на данных соответствующих первичных документов, которые целесообразно группировать по учету затрат труда, предметов труда, средств труда, выхода продукции.

Учет затрат по оплате труда в отрасли растениеводства отражается в документах, где указано выполнение конкретных работ по возделываемым культурам. Методология бухгалтерского учета и нормативно-правовые акты по регламентации учетно-аналитических работ в сельском хозяйстве

---

<sup>1</sup> Воронова Е.Ю., Улина Г.В. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248с.



содержат широкий перечень унифицированных форм первичных документов, предназначенных для учета различных видов затрат по различным классификационным критериям.

Например, на участках механизированных растениеводческих работ применяются учетные листы тракториста- машиниста (форма № 133-АПК), на немеханизированных работах учетные листы труда и выполненных работ (формы № 65) и традиционные табели учета рабочего времени, адаптированные с учетом специфики сельскохозяйственных работ (форма № 140-АПК). Первичные документы содержат информацию о расходе удобрений и прочих химикатов (форма № 262-АПК), семян и материала для посадки (форма № 183-АПК). В конце месяца данные первичных документов заносятся в учетные регистры, примером которых может служить отчет о движении материальных ценностей (форма № 265-АПК).

Документы, предназначенные для учета затрат по средствам труда, содержат информацию о начисленной амортизации в разрезе категорий основных средств и нематериальных активов. Примером учетного регистра данной группы может служить ведомость распределения амортизации по основным средствам отрасли растениеводства (форма № 110-АПК) и ведомость начисления амортизационных отчислений за месяц (форма № 48-АПК).

К документам по учету выхода продукции по видам культур можно отнести путевку на вывоз продукции с поля (форма № 164-АПК), талоны шофера и комбайнера (формы № 165 а, б, в-АПК), реестр приема зерна и другой продукции (форма № 162-АПК) и прочие унифицированные формы первичных документов и учетных регистров, отражающие отраслевую специфику учета расходов и выхода сельскохозяйственной продукции.

Данные по каждому работнику собираются с помощью документов по учету затрат труда для начисления и выплаты заработной платы и контроля за использованием фонда заработной платы.

В растениеводстве данные всех документов группируют по объектам учета затрат – видам работ и культурам. Для этого применяют журналы учета работ и затрат, а также накопительные ведомости. Различные виды работ записывают в соответствии с технологическими картами.<sup>1</sup>

В самостоятельную группу затрат выделяются виды сельскохозяйственных работ, результат которых не может быть отнесен к урожаю текущего года – аналог незавершенного производства в промышленности. К данной группе относится посев озимых, подъем зяби, удобрение полей, снегозадержание. Затраты по данным аналитическим счетам не списываются на себестоимость продукции текущего года, а остаются в незавершенном производстве и переходят на следующий год.

Невозможность отнесения определенных затрат к соответствующей группе позволяет формировать особую группу затрат, которые учитываются накопительно в течение отчетного года, а в конце года распределяются по видам продукции. Данную группу затрат формируют амортизационные отчисления на используемые в растениеводстве основные средства и затраты на их текущий ремонт.

К еще одной группе относят затраты, связанные с послеуборочной доработкой продукции (очистки и сушки).

В растениеводстве объектами исчисления себестоимости выступает основная и побочная продукция. Например, объектами калькулирования себестоимости в зерноводстве в качестве основной продукции выступают зерно, а побочной – солома. Определение затрат по соломе осуществляется на основании норматива затрат в хозяйстве на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и другие работы по ее заготовке путем перевода в полноценное зерно. Затем совокупность затрат распределяется на зерно и зерноотходы пропорционально удельному весу содержания в продукции полноценного зерна и зерноотходов. Себестоимость определяется

---

<sup>1</sup> Бухгалтерский учет и налогообложение в сельском хозяйстве: учеб. пособие / под ред. С.М. Бычковой. М.: ТК«Велби», Изд-во «Проспект», 2004.

делением затрат на соответствующую физическую массу очищенных и просушенных зерна и зерноотходов.

Учет затрат на производство и выход продукции растениеводства ведется на активном калькуляционном счете 20 «Основное производство» субсчете «Растениеводство» в разрезе традиционных видов аналитических счетов по статьям затрат. В процессе осуществления затрат на основе данных первичных и сводных документов дебетуется счет 20 субсчет 1 «Растениеводство» и кредитуются счета соответствующих затрат.

Готовая продукция растениеводства в течение отчетного года на основании первичных документов и учетных регистров приходится по плановой себестоимости с кредита субсчета 20–1 «Растениеводство» на счета учета готовой продукции либо материальных ценностей.

Таким образом, фактические затраты можно определить только в конце отчетного года после закрытия счетов учета вспомогательных производств, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, расчета затрат по погибшим растениям, затрат на гипсование, орошение, известкование и т.д. В конце отчетного года счет 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство» закрывается с определением калькуляционной разницы и ее соответствующим списанием по назначению.

Производственный процесс в отрасли растениеводства по культивированию многих культур не ограничен календарным годом. Именно эта особенность влияет на то, что все затраты в учете можно разделить на затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты данного года, затраты под урожай будущих лет; при этом первые две группы затрат в начале календарного года можно объединить.

Затраты незавершенного производства в первый год можно учитывать по тем же статьям, что и затраты под урожай текущего года. Если часть незавершенного производства входит в затраты текущего года частями, следовательно, отражают в течение нескольких лет, в следующие годы такие затраты учитывают совокупной статьей. Затраты незавершенного

производства в текущем году необходимо списывать следующим образом. Все затраты на посев озимых культур зачисляются по каждой статье в отдельности на аналитические счета этих культур соответствующего года. В отношении яровых культур будущего года бывает неизвестно, под какую культуру затраты будут использованы. Поэтому весной следующего года, после выявления фактических площадей ярового посева, затраты с аналитических счетов соответствующих работ распределяют постатейно пропорционально площадям посева.

Для получения сводных данных о затратах по культурам и подразделениям на предприятии ведут лицевые счета (производственные отчеты), из которых данные о затратах, сгруппированные по культурам, переносят в журнал–ордер № 10, а затем в Главную книгу. Обобщая порядок учета затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, можно сформировать схему с отражением основных бухгалтерских проводок по синтетическим счетам (Приложение 1).

Таким образом, отрасль растениеводства имеет ряд особенностей в области учета, поэтому необходимо разграничение затрат для получения желаемых и соответствующих итоговых данных.

Да настоящего времени понятийный аппарат управленческого учета выступает одним из наиболее дискуссионных. Не выработано однозначной трактовки термина «управленческий учет». Ряд ученых под управленческим учетом понимают подсистему бухгалтерского учета, состоящую из сбора, регистрации и обобщения информации.

Управленческий учет, генерируя информацию в объеме, достаточном для разработки управленческих решений менеджерами различных уровней, базируется на общесистемных принципах формирования информации:

1. Принцип опережения данных для целей разработки управленческих решений. При этом большое значение имеет методика оценки расходов и доходов будущих периодов.

2. Принцип ответственности. Если ответственность за полученные результаты деятельности на всех уровнях управления невелика или отсутствует, то формирование системы управленческого учета нецелесообразно.

3. Принцип целостности. Управленческий учет должен носить системный характер и способствовать согласованности данных с показателями финансового учета и отчетности даже в случаях, когда на предприятиях он ведется без применения первичной документации, счетов и двойной записи.

4. Принцип понятности. Формирование данных в виде графиков, аналитических таблиц, что обеспечивает восприятия их пользователями.

Управленческий учет содержит виды учетной информации, необходимые менеджерам организации для целей внутреннего управления.

Подсистема управленческого учета в настоящее время является новой для российских организаций. К особенностям национальной учетной системы относятся методология учета, устанавливаемая нормативными актами. Так как подсистема управленческого учета законодательно не регламентирована, в экономической литературе не выделяют присущие ему методы. По нашему мнению, подсистеме управленческого учета присущи определенные методы, взаимосвязь которых с составляющими УАС представлена в таблице 9.

Таблица 9 – Структура методов управленческого учета в учетно-аналитической системе

Показатели методов	Оперативный учет	Тактический учет	Стратегический учет
Документация	+	+	
Контроль		+	+
Оценка	+	+	
Калькуляция		+	
Счета		+	
Анализ		+	+
Прогнозирование	+		+
Бюджетное планирование	+		+
Отчетность			+
Информирование	+	+	+

Управленческий учет в практике отечественных организаций в настоящее время развит слабо, что объясняется отсутствием единой методологической основы по его формированию (Рисунок 7).

Проведенный анализ трактовок термина «управленческий учет» позволил разработать авторскую трактовку данного термина. Управленческий учет представляет собой часть УАС, основанную на принципах системности и комплексности и объединяющую в себе управление, планирование, учет и анализ.



Рисунок 7 - Способы организации управленческого учета в различных странах

Современный подход к организации управленческого учета предполагает его взаимосвязь с системой бюджетирования, построением управления по центрам финансовой ответственности и затрат, планированием и оптимизацией структуры управления деятельностью организации.

Стратегическое управление, основанное на качественном человеческом потенциале, акцентирует деятельность организации на потребности контрагентов, оперативно реагирует на изменения внешней среды и

позволяет достичь конкурентных преимуществ.

В настоящее время большое значение имеет второй элемент управленческой учетно-аналитической системы – управленческий анализ показателей произведенных затрат. При этом информационная база для осуществления анализа генерируется в рамках системы управленческого учета.

### 1.3 Аналитические процедуры, формирующие учетно-аналитическую систему затрат по производству и выпуску сельскохозяйственной продукции

Одной из основных функций учетно-аналитической системы является аналитическая функция, реализуемая за счет формирования больших массивов информации о состоянии и движении производственно-финансовых активов организации.

В настоящее время наблюдается объединение традиционных методов учета, анализа, оценки, контроля и аудита в учетно-аналитическую систему сбора и обработки информации, в частности, в учетно-аналитическую систему затрат на производство и выпуск продукции, которая нацелена на достижение поставленных целей в области совершенствования учета затрат, а также на увеличение объемов прибыли предприятия, где принимаются комплексные решения проблем.

Определение аналитических процедур в современной теории содержит их трактовку через анализ показателей, тенденций и взаимосвязей и является довольно расплывчатым даже в наиболее точно определяющем их аудите. Довольно низкая эффективность их применения, оцениваемая аудиторами в 27-30%, дополняется их относительной малозатратностью и результатами прочих инструментов аудита: наблюдением, инспектированием, запросом, подтверждением, документированием и т.п., которые позволяют получить более убедительную информацию.

Применение аналитических процедур позволяет определить степень риска в процессе аудиторской проверки, подтвердить выводы относительно баланса счетов и проверить соблюдение иных видов балансов в процессе аудита на основе фактического материала. При этом аналитические процедуры представляют собой тщательные проверки всех значительных изменений. Классификация аналитических процедур представлена на рисунке 8.



Рисунок 8 – Классификация аналитических процедур

В современных рыночных условиях возросла необходимость постоянного анализа различных сторон деятельности предприятия. Деление учета на финансовый (формирующий информацию для внешних пользователей) и управленческий (данные которого предназначены главным образом для менеджеров организации) дает возможность применить аналогичный подход к систематизации экономического анализа.

В этом смысле выделяют финансовый, налоговый и управленческий анализ в общей системе экономического анализа хозяйственной деятельности предприятия, который основывается на использовании информационного учетного ресурса для выработки управленческих решений.



Различные пользователи информации преследуют разные цели в проведении анализа хозяйственной деятельности. Коммерческая информация, доступная лишь предприятию, может быть представлена стратегическим инвесторам и государственным налоговым органам. Однако открытая финансовая отчетность может быть интересна как партнерам по бизнесу, так и кредиторам (коммерческим банкам), а также мелким собственникам (акционерам) и т.д. При этом преследуемый интерес у каждой группы пользователей свой, что и определяет в каждом конкретном случае цели проводимого анализа (Таблица 10).

Таблица 10 – Цели анализа хозяйственной деятельности в разрезе видов анализа

Вид анализа	Цель проведения анализа
Финансовый анализ	Анализ кредитоспособности заемщика, платежеспособности предприятия; общая оценка состояния предприятия и динамики продаж; отбор выгодных для инвестирования предприятий (отраслей)
Управленческий анализ	Разработка управленческой политики, учитывающей стратегические цели и задачи предприятия; анализ и оценка бизнеса; финансово-экономическая оценка эффективности инвестиционных вложений
Налоговый анализ	Расчет налоговых платежей; разработка мероприятий по налоговой оптимизации

Элементы аналитической подсистемы, несмотря на свою многоплановость и разнонаправленность, позволяют не только определить динамику результативных показателей, сформировать аргументы для объективной оценки показателей деятельности, но и проводить сопоставимые сравнения для выявления тенденций развития сельскохозяйственной организации.

Важное место в структуре аналитической подсистемы занимает управленческий анализ, поскольку ориентирует аналитические результаты на потребности руководства и позволяет максимально использовать совокупность информационных данных в анализе.

Сущность управленческого учета расширяют статистические и математические методы, а также приемы. О.Е. Николаева и Т.В. Шишкова выделяют в составе управленческого учета методов калькулирования

себестоимости и управления затратами элементы долгосрочного планирования и бюджетирования, процедуры контроля и анализа использования бюджетов, управление по отклонениям; формирование информационных данных для разработки ситуационных управленческих решений. Т.е. в составе методов управленческого учета выделяются методы, используемые в процессе управления<sup>1</sup>.

Общая схема связи управленческого анализа с другими направлениями управления организацией представлена на рисунке 9.

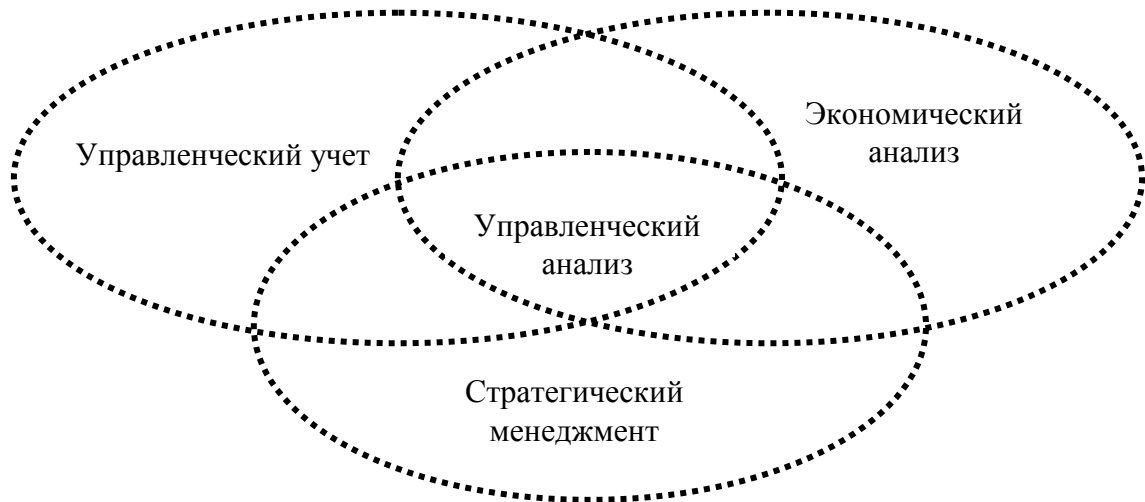


Рисунок 9 - Связь управленческого анализа с подсистемами управления предприятием

Профессор Л.Т. Гиляровская считает управленческий анализ видом экономического анализа при применении в качестве кодификационного показателя типа используемой информации.

Одной из основных задач внешнего (финансового) анализа является оценка финансового состояния и выявление возможностей увеличения эффективности предприятия в целом. Однако в данном анализе недостатком является отсутствие оперативности, что не позволяет руководящему персоналу своевременно оценивать достигнутые результаты, рассчитать эффективность деятельности отдельных структурных подразделений, оперативно использовать полученную информацию в управленческих целях.

<sup>1</sup> Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет: Учебное пособие. – М.: УРСС, 2000. – С. 14-16.

Эти задачи не являются преимущественными для внешнего (финансового) анализа, поскольку составляют цель внутреннего анализа.

Согласно утверждениям И.В. Багаева, для эффективного управления коммерческой деятельностью предприятия необходимо проводить комплексный и всесторонний анализ деятельности предприятия, и только тогда можно всесторонне исследовать деятельность предприятия и определить перспективы его дальнейшего развития<sup>1</sup>. Таким образом, задачи управленческого анализа состоят в оперативной аналитической обработке всех данных с целью выявления существенных отклонений от плана. Быстрое реагирование на отклонения в отдельных подразделениях предприятия составляет важнейшую особенность оперативного анализа.

Управленческий анализ объединяет три вида внутреннего анализа – ретроспективный, оперативный и перспективный, каждый из которых решает конкретные задачи. Состав управленческого анализа представлен на рисунке 10.

Данными для проведения анализа выступают учетные регистры и отчетные формы бухгалтерского и других видов учета. Такая информация определяет первый этап подготовки данных для управленческих решений, второй этап - их анализ и оценка.<sup>2</sup>

Таким образом, управленческий анализ можно рассматривать как промежуточную ступень управления организацией, которая выделяется в самостоятельную подсистему, являющуюся элементом системы управления предприятием.

Анализ прошлой и будущей деятельности предприятия является информационной базой для принятия управленческих решений, с помощью которой анализ предприятия проводится комплексно.

---

<sup>1</sup> Багаев И.В. Методология интеграции аналитических методов в современных организациях / И.В. Багаев - Бухгалтерский учет. – 2010. - №19.

<sup>2</sup> Попова Л. В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях: учебное пособие / Л. В. Попова, И. А. Маслова, В. А. Константинов, М. М. Коростелкин. – М.: Дело и Сервис, 2007. – 224с.



Рисунок 10 – Состав управленческого анализа

Управленческий анализ призван анализировать не только количественную, но и качественную информацию. При необходимости информации, отличной от учетной, целесообразно пользоваться услугами маркетинговых исследований, социологических опросов и прочих мероприятий.

Управленческий анализ необходим для внутренних целей предприятия, так как он базируется на использовании в том числе коммерческой (закрытой) информации.

Но в то же время в сельскохозяйственной организации он, как правило, ориентируется на требования внешней среды. Несмотря на схожесть стратегических задач на предприятиях, управленческий анализ имеет разграничение с анализом финансово-хозяйственной деятельности.

Особенностями проведения управленческого анализа являются:

- ориентация аналитических результатов на потребности руководства;
- использование максимальной совокупности актуальной информации для анализа;

- отсутствие регламентации аналитических процедур со стороны;
- комплексность анализа;
- интеграция различных элементов учета, анализа, планирования и принятия решения;
- максимальная закрытость и ограниченность пользователей результатами анализа в целях сохранения коммерческой тайны.<sup>1</sup>

Концептуальные элементы управленческого анализа представлены на рисунке 11.

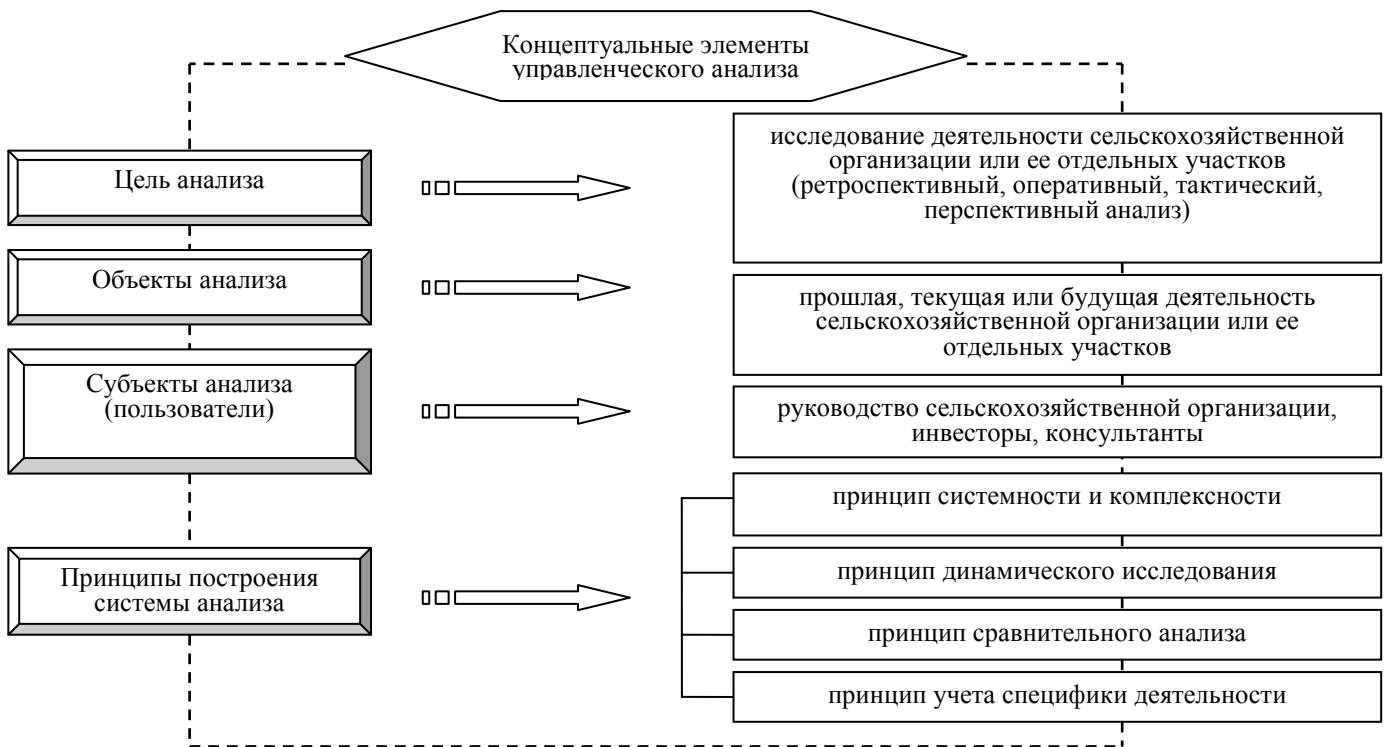


Рисунок 11 – Концептуальные элементы управленческого анализа сельскохозяйственной организации

В пределы внутреннего финансового анализа входит цель текущего анализа выполнения бюджетов центрами ответственности, оценки основных финансовых элементов, определение причин отклонений для своевременного их исправления и определения вклада каждого центра ответственности в финансовые результаты организации. Основная цель внешнего финансового

<sup>1</sup> Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 416 с.

анализа – определение общей оценки финансового состояния организации как итога ее деятельности за отчетный период.<sup>1</sup>

Таким образом, можно сделать обоснованный вывод о наличии объективной взаимосвязи между управленческим и финансовым анализом. В совокупности управленческий, финансовый и налоговый анализ направлены на общую оценку эффективности по важнейшим экономическим показателям деятельности организации в учетно-аналитической системе. Такая совокупность разноплановых и разнонаправленных аспектов экономического анализа позволяет не только определить динамику результативных показателей, сформировать аргументы для объективной оценки сбалансированности плановых показателей и показателей прогностических бюджетов, но и проводить сопоставимые сравнения для выявления тенденций развития организации.

Методы внутреннего анализа могут быть адаптированы к требованиям конкретного внешнего пользователя. Пользователи финансовых отчетов предприятий используют данные анализа финансового состояния предприятия для принятия решений по оптимизации своих интересов. Собственники оценивают финансовые отчеты для увеличения доходности капитала и повышения стабильности положения фирмы. Кредиторы и инвесторы оценивают финансовые отчеты, чтобы уменьшить собственные риски по займам и кредитам.

С позиций внутреннего пользователя, как правило, менеджера высшего уровня в иерархии управления, аналитические процессы финансового благополучия необходимо формировать, исходя из операционных циклов организации. С помощью данного метода бюджетного планирования можно повысить точность плановых показателей, оперативно управлять и контролировать себестоимость продукции, а также рационально использовать финансовые ресурсы и сократить производственные расходы.

---

<sup>1</sup> Пошерстник Н. В. Бухгалтерский учет: Учебно-практическое пособие. – СПб.: Питер, 2007. – 416с.

Таким образом, анализ как самостоятельная единица, как и частный вид, анализ затрат на производство и реализацию продукции, являются ценным элементом управления производством, в том числе и затратами. Они являются частью управленческой деятельности, свойственной особенностью метода экономического анализа является применение приемов и средств необходимых для изучения хозяйственных явлений и процессов.<sup>1</sup>

Методические основы анализа затрат в учетно-аналитической системе определяются как совокупность специфических аналитических процедур, которые объединены в определенную логическую последовательность для достижения конкретной управленческой цели.

Для разработки методологии аналитического исследования затрат необходимо определить цели и задачи, требующие решения для получения необходимого результата. Целью анализа затрат является наиболее полное и своевременное информирование руководства и менеджеров о затратах организации для управления процессами, оценки результатов деятельности, принятия и исполнения решений по максимизации прибыли. Задачей анализа затрат является раскрытие и изучение причин (факторов) изменения показателей, выявление и измерение взаимосвязи между ними.

Анализ калькулирования себестоимости продукции может быть построен не только на частных показателях деятельности сельскохозяйственных предприятия (количество и структура затрат), но и на общих (уровень затрат (затратоемкость), затратоотдача и рентабельность затрат) (Таблица 11).

Анализ затрат и себестоимости продукции (работ, услуг) направлен, на внутреннюю информацию, формируемую в учете. Однако формирование учетно-аналитического обеспечения должно ориентироваться на внешнюю информацию.

---

<sup>1</sup> Попова Л.В., Головина Т.А. Основные концепции управленческого анализа затрат на промышленном предприятии//Управленческий учет. -2005- №1

Таблица 11 – Аналитические показатели, определяющие эффективность управления затратами

Показатели	Математическое выражение	Характеристика показателя
Частные показатели		
Сумма затрат всего, в т.ч. по группам продукции и их видам	$З = \sum_n^m Зп$ где З - абсолютная сумма затрат предприятия; Зп - абсолютная сумма затрат по отдельной группе или статье подразделения; n- количество групп или статей затрат; m - количество подразделений предприятия	Показатель, определяющий объем текущих затрат сельскохозяйственного предприятия, которые в свою очередь формируются из затрат структурных подразделений, либо из расходов по отдельным группам и статьям
Состав затрат по отдельным видам	$З_{уд} = \frac{З_i}{\sum_n^m З_i}$ где З <sub>уд</sub> – удельная доля затрат по статье или группе статей в общем объеме затрат; З <sub>i</sub> - сумма расходов по отдельной статье или группе статей; $\sum_n^m З_i$ - общая сумма затрат	Определяет наиболее важные статьи затрат для определения основных направлений их экономии в планируемом периоде
Общие показатели		
Уровень затрат (З <sub>у</sub> ) затраты, приходящиеся на 100 рублей розничного товарооборота	$З_у = З/Тор*100$ где З – сумма затраты; Тор - розничный товарооборот	Показатель характеризует изменение величины затрат из расчета на единицу объема деятельности предприятия
Объем выручки, приходящийся на каждый рубль затраченных средств	$V_{то} = Тор/З*100$ где З – сумма затрат; Тор - розничный товарооборот	Показатель, показывающий объем товарооборота, полученного на рубль произведенных затрат
Рентабельность затрат (R <sub>з</sub> )	$R_з = П/З*100$ где З – сумма затрат; П – прибыль от реализации	Показатель, показывающий сумму прибыли, полученная на 100 рублей произведенных затрат
Скорость оборота затрат (Тз)	$Тз = \Delta З/З_{баз}*100$ Где $\Delta З$ – абсолютная сумма затрат; З <sub>баз</sub> – базовая сумма затрат	Показатель, определяющий оценку интенсивности изменения объема и уровня затрат

В настоящее время наблюдается взаимосвязь различных наук, поэтому в экономическом анализе используются приемы и способы на основе собственных успехов и достижений ряда смежных наук (математики, статистики, бухгалтерского учета, управления, экономической и др.). Поэтому в рамках финансового анализа затрат применяются различные способы, разработанные экономическими науками.

Например, факторный анализ является одним из основных методов анализа себестоимости, при котором определяются факторы (причины), прямо влияющие на результирующий показатель. При этом необходимо анализировать затраты в разрезе статей себестоимости. Благоприятно на



анализ влияет группировка в однородные по экономическому содержанию группы: прямых материальных и трудовых затрат комплексных статей затрат и прочих затрат.

Учетно-аналитическая система затрат в сельскохозяйственном производстве оперирует совокупностью относительных показателей экономической эффективности, в основе которой лежат показатели удельных затрат, сформированные как с учетом требований отраслевых и статистических рекомендаций, так и на основе теоретических разработок в области анализа сельскохозяйственной деятельности.

Уровень затрат на 1 руб. сельскохозяйственной продукции представляет собой основной обобщающий показатель, отражающий динамику себестоимости физической единицы производства и реализации, а также уровень рентабельности продукции. Данный показатель позволяет рассматривать с аналитической точки зрения взаимосвязь прибыли и себестоимости, обезличенно охарактеризовать эффективность политики управления издержками и проанализировать определяющие динамику затрат факторы на требуемом управленческом персоналу уровне детализации. Традиционно уровень затрат на 1 руб. продукции рассматривается во влиянии на его значение структурных сдвигов в ассортименте производимой продукции сельского хозяйства, изменения самой величины совокупных затрат, изменения цен на готовую продукцию и основные виды ресурсов, используемых для сельскохозяйственного производства. Например, увеличение доли высокорентабельной продукции в общей структуре продукции влечет за собой снижение удельных затрат в показателе затрат на 1 руб. продукции. Построение аналитических моделей влияния различных факторов на данный результативный показатель позволяет устанавливать плановые показатели не только в целом по организации, но и в разрезе центров ответственности и основных структурных подразделений, будучи нацеленным на снижение общего уровня издержек. В таких моделях концентрируются усилия управленческого персонала по минимизации нормативов расхода сырья и материалов, их заготовительной стоимости, заработной платы, комплексных и других видов расходов.

В зависимости от существующего уровня себестоимости, конкретных задач, поставленных перед управленческим персоналом и центрами ответственности, анализ может проводиться одновременно по всем или по нескольким направлениям, охватывать весь цикл производства или отдельные его стадии и процессы. Для достижения ключевой цели в виде снижения затрат анализ должен иметь систематический характер, обеспечивающий периодичность накопления информационных данных и повышение качества аналитической информации и полученных на ее основе результатов. Можно выделить 5 основных традиционных направлений анализа (Рисунок 12).

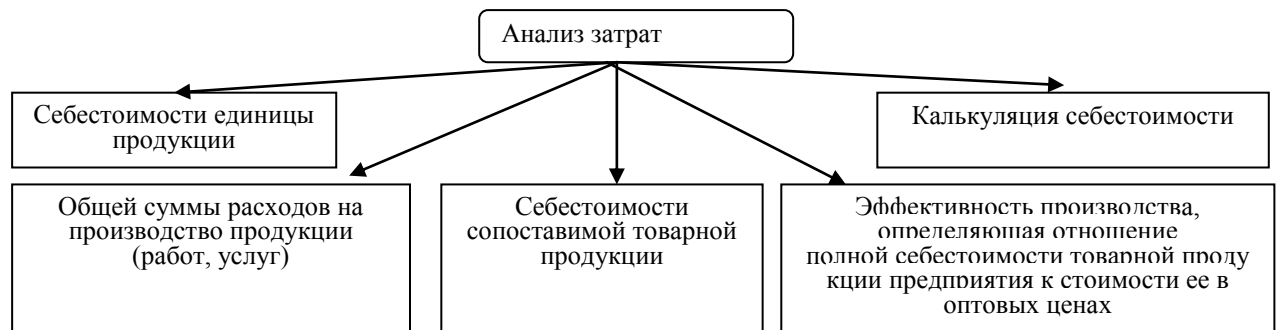


Рисунок 12 – Основные направления анализа затрат в учетно-аналитической системе

Аналитическое обеспечение калькулирования себестоимости продукции, на наш взгляд, может быть сформировано не только на основе содержащихся в отчетности абсолютных показателей деятельности предприятия, представленных, например, количеством и структурой затрат, но и относительных – уровне и рентабельности затрат, затратоотдаче.

Значимым элементом учетно-аналитической системы сельскохозяйственной организации является проведение анализа качественных показателей выпускаемой продукции. В условиях динамично изменяющейся внешней среды рынка сельскохозяйственной продукции в контексте членства России в ВТО сельскохозяйственным предприятиям целесообразно проводить не только анализ внутренней деятельности относительно качества производимой продукции, но и собирать и

анализировать информацию относительно рынка специализации, представленную динамикой и системой конкурентных цен, договорных условий и условий сбыта. Актуальным направлением развития данного элемента учетно-аналитической системы является мониторинг потребностей и выявление так называемых «скрытых потребностей», в том числе и на основании отслеживания инноваций в конкретном сегменте рынка. В современной науке экономического анализа в России анализ качества продукции считается одним из наименее разработанных в методическом плане направлений управленческого анализа.

Таким образом, в современном мире с развитием рыночных отношений роль учета и анализа затрат в организации хозяйственной деятельности возрастает. Это связано с тем, что учетно-аналитическая информация отвечает всем требованиям, необходимым для управления затратами. Для руководства предприятия квалифицированно организованная учетно-аналитическая система затрат на выпуск сельскохозяйственной продукции является основой объективности аналитических процедур, позволяет выявить факторы, воздействующие на конечный результат работы предприятия и принимать эффективные управленческие решения. Информационные данные, сформированные в учетно-аналитической системе затрат, рассматриваются пользователями в качестве основы при формировании конечных финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятия, принятия эффективных управленческих решений.

Методически учетно-аналитическая система сельскохозяйственных организаций связана с выбором способа формирования информационных данных. Для сельскохозяйственных организаций квалифицированно организованная учетно-аналитическая система затрат позволяет определить факторы, влияющие на конечный результат деятельности и принятие эффективных управленческих решений.

## 2 НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ФОРМИРОВАНИЮ УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ВЫПУСК ПРОДУКЦИИ

### 2.1 Учетная система затрат на производство и выпуск продукции

Для целей бухгалтерского учета в учетной политике организации определяется методика ведения учета. Для сельскохозяйственных предприятий методология учета строится на основе выбора той учетно-аналитической информации, которая предлагается национальным законодательством. Методический аспект учета включает в себя нормы бухгалтерского, налогового и гражданского законодательства. Благодаря наличию у сельскохозяйственного предприятия определенного числа альтернатив, он способен располагать финансовыми потоками с применением определенных инструментов бухгалтерского учета. Замена одного из значений переменных степеней свободы сможет обеспечить эффективное управление деятельностью предприятия.

Учетная система затрат на производство и выпуск продукции сельскохозяйственной организации определяется особенностями специализации, в частности, регионального характера. Например, растениеводство как отрасль сельского хозяйства подразделяется на подотрасли по виду выращиваемых растений: зерновые, зернобобовые, кормовые, технические, овоще-бахчевые, цитрусовые, тонизирующие, масличные и эфиромасличные, виноградарство, садоводство, грибоводство. Орловская область располагает значительными конкурентными преимуществами для развития сельскохозяйственного производства, среди которых можно особо выделить выгодное территориально-географическое положение; благоприятные природно-климатические условия для возделывания большинства сельскохозяйственных культур; наличие материальной базы, инфраструктуры, земельных ресурсов с необходимыми почвенными характеристиками и квалифицированных трудовых ресурсов.

Доля сельского хозяйства, охоты и лесного хозяйства в валовом региональном продукте Орловской области составляет 12,3%, в стоимости основных фондов – 10,2%, в объеме инвестиций в основной капитал – 28,5%. Среди областей ЦФО Орловская область занимает лидирующие позиции по производству зерна, молока, мяса на душу населения (Таблица 12).

Таблица 12 – Объем производства сельскохозяйственной продукции на душу населения в Орловской области и ЦФО в 2012 году<sup>1</sup>

Показатель на душу населения	Объем производства в Орловской области, кг	Объем производства в ЦФО, кг
Производство зерна	2 140	442
Производство молока	291	149
Производство мяса (в убойном весе)	92	58

По статистическим данным, доля Орловской области в объеме сельскохозяйственного производства составила 9,1% (Рисунок 12).

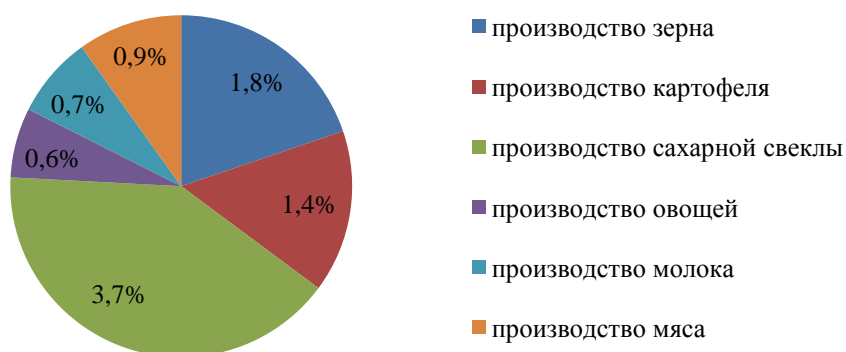


Рисунок 12 – Структура производства сельскохозяйственных организаций Орловской области

В производстве продукции растениеводства Орловской области сельскохозяйственные организации отдают предпочтение зерновым культурам. По имеющимся данным, в сельскохозяйственных организациях темпы роста объемов производства и выпуска продукции растениеводства являются самими высокими (Таблица 13).

<sup>1</sup> Основные тенденции и перспективы развития сельского хозяйства Орловской области / Департамента сельского хозяйства по Орловской области/ Интернет-ресурс: URL: <http://orel-region.ru/index.php?head=20&part=23&in=2>

Таблица 13 – Продукция сельского хозяйства сельскохозяйственных организаций в Орловской области (в фактически действовавших ценах; миллионов рублей)

	2000	2005	2010	2011	2012
Хозяйства всех категорий					
Продукция сельского хозяйства	9 018,9	14 729,7	27 311,6	36 617,6	35 340,7
в том числе:					
растениеводства	5 774,9	7 945,9	14 688,1	22 861,7	20 765,1
животноводства	3 244,0	6 783,8	12 623,5	13 755,9	14 575,6
Сельскохозяйственные организации					
Продукция сельского хозяйства	4 717,1	7 072,6	14 905,2	20 584,0	21 478,2
в том числе:					
растениеводства	3 322,8	4 087,0	8 250,1	13 338,0	13 585,7
животноводства	1 394,3	2 985,6	6 655,1	7 246,0	7 892,5

По данным официальной статистики, в 2012 году сельское хозяйство Орловской области развивалось достаточно динамично, что характеризуется ростом производства сельскохозяйственной продукции в 1,078 раз относительно 2011 года. В целом же в 2012 году индекс производства сельскохозяйственной продукции всеми категориями хозяйств составил 103,9% против 131,8% в 2011 году.

Сельскохозяйственные организации производят в среднем 52% всего объема зерна от общего объема производства, при этом сбор зерновых за последние 12 лет (в 2012 г. по сравнению с 2000 г.) увеличился в 4 раза, картофеля и овощей – в 10,2 и 5,9 раз соответственно.

Орловщина вносит достойный вклад в реализацию мероприятий государственной программы по развитию сельского хозяйства. В соответствии с целевыми индикаторами за 2008-2012 годы индекс производства продукции сельского хозяйства в сопоставимой оценке увеличился на 41,2%, это обеспечивается ростом объемов производства скота и птицы к уровню 2007 года на 69,7%, молока – на 22,3%.

Автором выделены факторы, влияющие на функционирование учетно-аналитической системы затрат в сельском хозяйстве:

- 1) Эффективный механизм регулирования экономических отношений;
- 2) Диспаритет цен на сельскохозяйственную продукцию, государственная отраслевая поддержка;

- 3) Развитие инфраструктуры (сбыт, снабжение, финансовые учреждения, транспортная сеть);
- 4) Качественная аграрная политика, программы ВТО;
- 5) Нормативное регулирование структурных элементов УАС;
- 6) Организационно-правовая форма, вид деятельности и технологические особенности;
- 7) Режим налогообложения (общий, специальный);
- 8) Действующая договорная политика;
- 9) Организационные, технические и методические элементы учетной политики

Для того, чтобы оценить работу структурных подразделений, их вклад в общий потенциал деятельности предприятия, необходимо своевременно и достоверно оценивать количество и качество произведенной продукции отдельно по каждому виду и ассортименту.

Организация финансовой службы сельскохозяйственного предприятия, как правило, предусматривает два отдела: экономический и учетный.

В должностные обязанности сотрудников экономического отдела входят разработка плана производственной деятельности на перспективу, расчет средних количественных и качественных показателей по итогам фактических результатов деятельности предприятия в динамике, определение экономической эффективности принимаемых руководством решений и ряд других обязанностей.

Ответственность за организацию учета на предприятии возлагается на главного бухгалтера, подчиняющегося непосредственно генеральному директору. Главный бухгалтер координирует работу всех бухгалтеров, формирует учетную политику предприятия, составляет и предоставляет соответствующим пользователям необходимую отчетность. Фактически на главного бухгалтера возложены обязанности по разрешению некоторых юридических вопросов, возникающих в процессе хозяйственной

деятельности предприятия: грамотное оформление договоров с контрагентами, составление рекламаций поставщикам и т.п.

Эффективное функционирование планово-экономического отдела и бухгалтерии возможно только в условиях тесного сотрудничества и координированной работы.

Первоисточником для отображения операций в учетных регистрах являются данные первичных документов. Все первичные документы, поступившие или составленные в бухгалтерии, подлежат обязательной проверке по форме (полнота и правильность заполнения реквизитов) и по содержанию (законность, логическая увязка показателей). Далее документы систематизируются в хронологическом порядке и оформляются учетными регистрами.

Модель организации учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции представлена на рисунке 13.



Рисунок 13 – Учетно-аналитическая система затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции



Основы бухгалтерского учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции устанавливаются на основании требований законодательства Российской Федерации к организации данного сегмента учета и учетной политикой предприятия.

В сезон весенне-полевых работ и во время сбора урожая объем учетных работ на предприятии увеличивается. К процессу формирования и группировки первичных учетных данных в эти периоды активно привлекаются работники складов и тока, которые фиксируют в специализированных реестрах и ведомостях данные о затратах или собранной продукции на этапе сбора первичной информации.

Основным способом накопления затрат в растениеводстве является попроцессный, предусматривающий на всех стадиях учета группировку затрат по отношению к производству определенного вида растениеводческой продукции (пшеницы, овса, проса и т.д.).

Общая схема организации учета затрат и выпуска сельскохозяйственной продукции растениеводства представлена на рисунке 14. Выпуск сельскохозяйственной продукции в учете отражается в течение года по плановой себестоимости. По завершении определения фактической себестоимости формируется калькуляционная разница, отражающая разность между плановой и фактической себестоимостью, которая сторнируется.

Процесс исчисления фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции можно рассмотреть на примере полученной за 2012 год озимой пшеницы. Затраты на возделывание озимой пшеницы за отчетный год составили 1 904 000 руб. Выход продукции озимой пшеницы после доработки (очистки, сушки) за 2012 г. составил 6 485 ц. Плановая себестоимость составила 250 руб./ц. Отходы пшеницы составили 715 ц. (по данным анализа, проведенного в лабораторных условиях, они содержат 20% полноценного зерна). Плановая себестоимость отходов составила 65 руб./ц. Стоимость соломы оценивается в 10 000 руб.

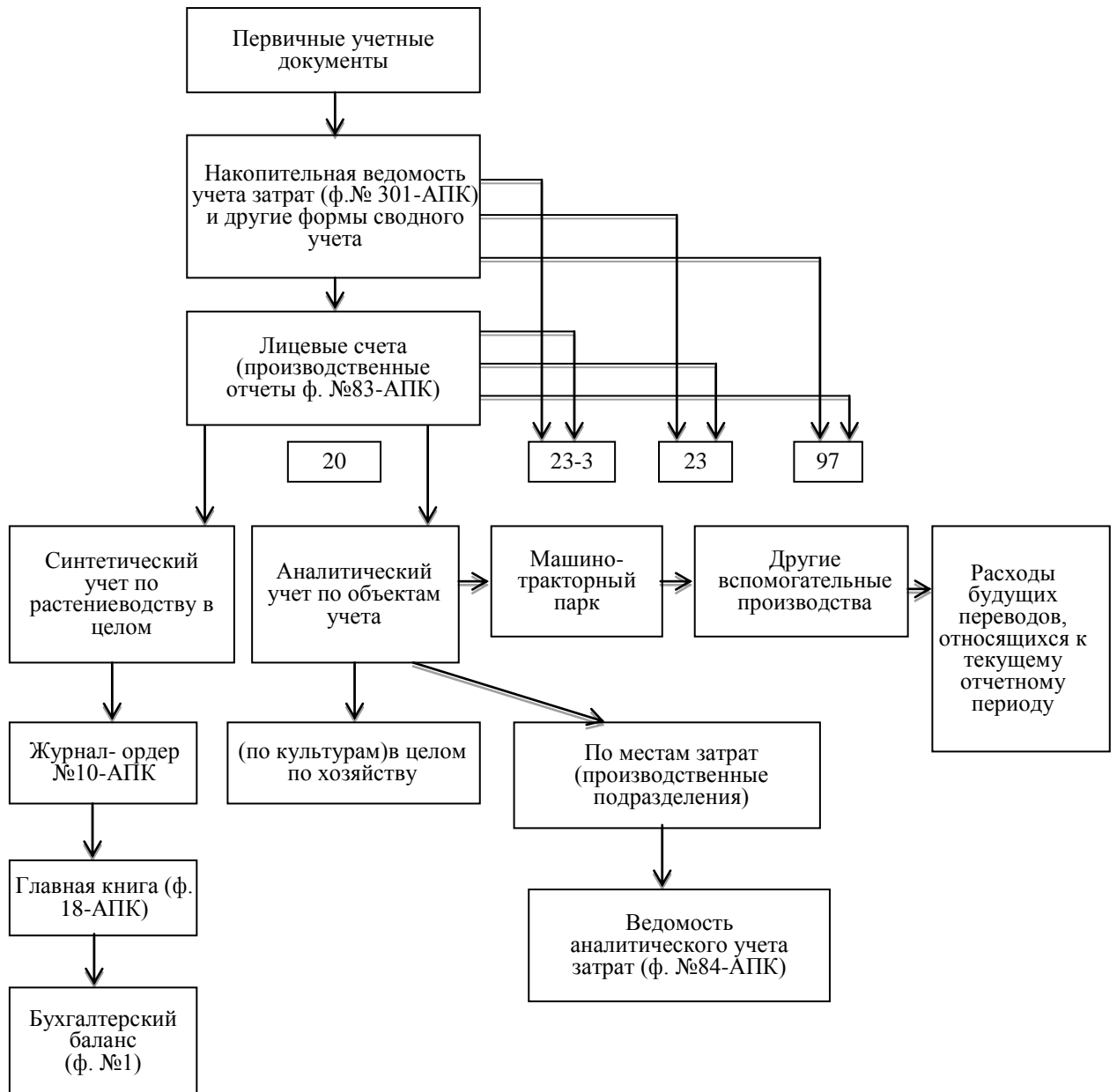


Рисунок 14 – Схема организации учета затрат и выпуска продукции растениеводства

Согласно этим данным:

- фактические затраты на яровую пшеницу и зерноотходы, определяющиеся как разность между совокупными затратами и учетной стоимостью соломы, равны 1 894 000 руб. (1 904 000 руб. – 10 000 руб.);
- используемые зерноотходы в полноценном зерне составили 715 ц (3 575 ц. × 20% : 100%);
- общее количество полноценного зерна: 6 485 ц. + 715 ц. = 7 200 ц;

– фактическая себестоимость 1 ц. озимой пшеницы составила 263,05 руб. (1 894 000 руб. : 7 200);

– фактическая себестоимость 1 ц. используемых зерноотходов составила 75,54 руб.

После исчисления фактической себестоимости полученной озимой пшеницы в учетно-аналитической системе затрат бухгалтерия сельскохозяйственной организации определяет величину калькуляционной разницы:

- по полноценному оприходованному зерну – 196 024 руб. ((263,05 руб. – 250 руб.) × 15 021 ц);

- по зерноотходам – 7 536 руб. ( (75,54 руб. – 65 руб.) × 715 ц.)

Так как фактическое значение себестоимости и полноценного зерна, и зерноотходов, превысило их плановое значение, то наблюдаемая калькуляционная разница в размере 203 560 руб. (196 024 руб. + 7 536 руб.) подлежит списанию, с использованием метода дополнительной проводки.

Учетной политикой сельскохозяйственного предприятия определяется, что учет выпуска готовой продукции предусматривает применение калькуляционного метода по учету затрат, на основе постепенного накопления затрат на счетах синтетического учета: 20 «Основное производство» (учет прямых затрат) , 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» (учет косвенных затрат). Затем косвенные затраты распределяются, непосредственно на виды продукции, которые согласно учетной политике подлежат отражению в балансе по фактически сложившейся производственной себестоимости (Рисунок 15).

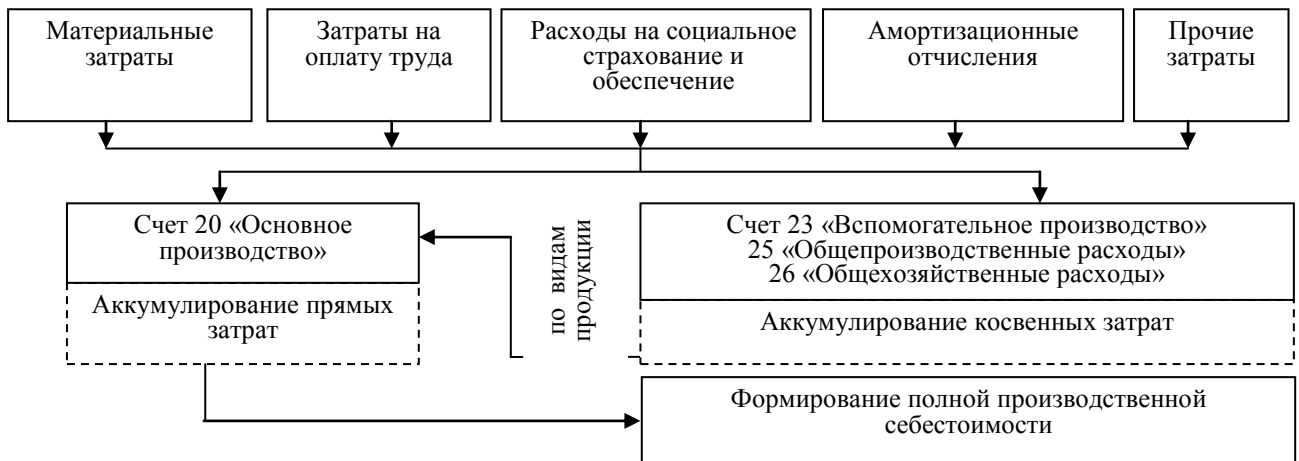


Рисунок 15 – Формирование полной производственной себестоимости на счетах учета в сельскохозяйственной организации

В рамках диссертационного исследования рассмотрена деятельность сельскохозяйственной организации, одним из основных направлений производства продукции которой выступает выращивание культур, используемых на откорм скота и включаемых в статьи основных затрат в животноводстве. К данному виду растениеводческой продукции относятся сеяные однолетние и многолетние травы, силосные и сенажные культуры.

При получении из однолетних трав нескольких видов продукции себестоимость по каждому из них определяют с использованием условных коэффициентов пересчета продукции, обоснованных отраслевыми рекомендациями по определению себестоимости растениеводческой продукции: для сена – 1,0; для семян – 9,0; для соломы – 0,1; для зеленой массы – 0,25. Данные коэффициенты позволяют перевести продукцию в условную и разделить на ее количество сумму учтенных затрат для определения денежного выражения себестоимости одной условной единицы продукции.

В сельскохозяйственной организации затраты на выращивание однолетних трав составили за отчетный период 255 000 руб. За год получено 1 000 ц. сена и 33 000 ц. зеленой массы. Для расчета фактической себестоимости количество полученной продукции переведено в условную (Таблица 14).

Таблица 14 – Перевод количества полученной продукции в условную продукцию

Вид продукции	Количество продукции, ц	Коэффициент перевода	Количество условной продукции, ц
Сено	1 000	1,0	1 000
Зеленая масса	33 000	0,25	8 250
Итого	х	х	9 250

Сумма фактических затрат на единицу условной продукции равна:

$$255\ 000 \text{ руб.} : 9\ 250 = 27,6 \text{ руб.}$$

Сумма фактических затрат, приходящихся на каждый вид продукции, равна:

- сена – 27 600 руб. (27,6 руб. × 1 000 ц);
- зеленой массы – 227 700 руб. (27,6 руб. × 8 250 ц).

Фактическая себестоимость 1 ц каждого вида продукции составляет:

- сена – 27,6 руб. (27 600 руб. : 1 000 ц);
- зеленой массы – 6,9 руб. (227 700 руб. : 33 000 ц).

Затраты под урожай будущих лет в сельскохозяйственной организации учитываются на специальных обособленных аналитических счетах по видам работ.

В частности, в сельскохозяйственной организации затраты под урожай будущих лет в 2012 году составили 1 359 тыс. руб., из них: озимые зерновые – 874 тыс. руб. и яровые культуры (в т.ч. пары и зябь) – 485 тыс. руб.

Для расчета себестоимости по видам выращиваемых культур рекомендуем использовать разработанную форму «Расчет себестоимости продукции растениеводства урожая 200\_\_ года». Объектами калькуляции являются виды возделываемых культур (по ним определяется общее количество затрат) – пшеница, ячмень, горох, кукуруза, однолетние кормовые, многолетние кормовые, свекла. Далее по данным о валовом сборе продукции в центнерах определяется себестоимость 1 центнера каждой культуры за исключением многолетних насаждений: суммарные затраты на выращивание каждой культуры делятся на валовый сбор в центнерах.

Затраты незавершенного производства на культуры урожая текущего года в сельскохозяйственной организации списываются следующим образом.

Совокупность расходов на посев озимых собирается на субсчетах аналитического учета соответствующего года с переносом на следующий отчетный год. Весной года, следующего за отчетным, после подсчета фактически засеянных площадей под яровыми, затраты с аналитических счетов постатейно распределяются пропорционально посевным площадям. Аккумуляция данных осуществляется в производственных отчетах, группировка затрат в разрезе выращиваемых культур осуществляется в журнале–ордере № 10 с соответствующими расшифровками и детализациями в основных данных сводного лицевого отчета по форме № 83–АПК, затем переносятся в Главную книгу.

С позиции управления, учетно-аналитическая система затрат на производство сельскохозяйственной продукции должна отвечать целям констатирования их фактической величины затрат и соотнесения ее с плановыми показателями расходов, используемых для оптимизации управления материальными запасами (Рисунок 16).



Рисунок 16 – Учетно-аналитическая система затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции

Таким образом, в соответствии с общепринятой методологией организация учета в растениеводстве имеет свои особенности, хотя в целом учет затрат на производство в данной отрасли можно представить как единый процесс преобразования первичной информации о затратах и выходе продукции из производства в показателе себестоимости единицы продукции. С одной стороны, это в малой степени способствует управлению совокупными издержками на выпуск сельскохозяйственной продукции. С другой – акцент на управление материальными запасами вполне оправдан, так как производство сельскохозяйственной продукции является материалоемким (материальные затраты составляют 66% производственной себестоимости).

## 2.2 Формирование системы управленческого учета затрат по центрам финансовой ответственности

Для принятия экономически обоснованных управленческих решений в сельском хозяйстве важное значение имеет рациональное применение аспектов управленческого учета. Однако в связи с недостатком знаний в области развития управленческих элементов учетно-аналитической системы, многие аграрии недооценивают роль и значимость учета в управляемых ими организациях.

При этом управленческий учет является системой получения информации для принятия управленческих решений, структурированной как совокупность учетно-аналитических процедур и включающей в себя определенную часть бухгалтерской информационной базы, методы по ее реклассификации, перегруппировке, обобщению и обработке, выстроенной по принципу наибольшей адаптированности к специфике деятельности организации и релевантности к принятию решений. Структурно-логическая схема взаимосвязи концептуальных элементов управленческого учета,

представлена на рисунке 17.

Анализируя сущность управленческого учета, можно выявить, что его объектом является среда функционирования организации. В целях эффективного управления предприятием объекты управленческого учета детализируются. В сельском хозяйстве выделяют экономические факторы, модели управленческой деятельности и результаты основной деятельности.

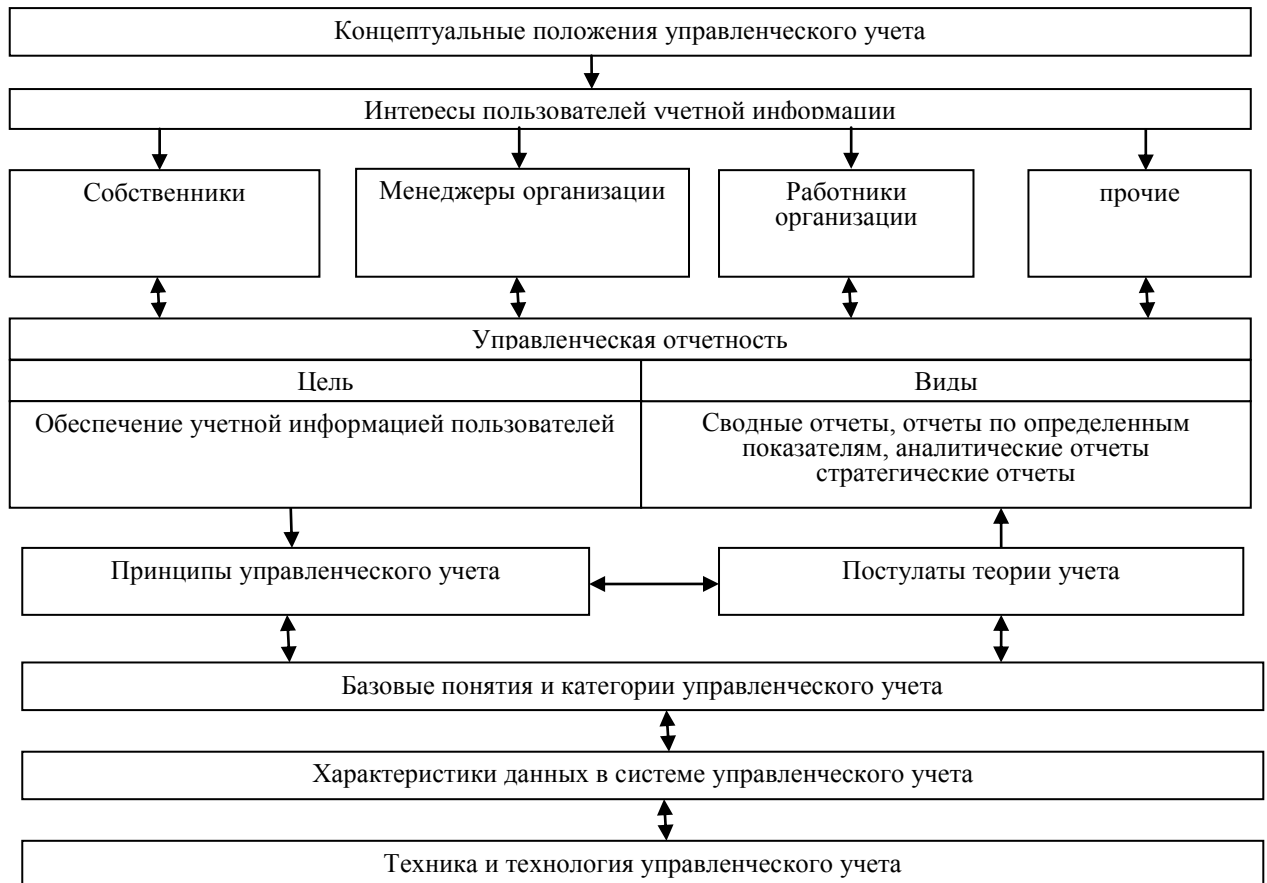


Рисунок 17 – Схема взаимосвязи концептуальных элементов управленческого учета

Одной из важных задач управленческого учета в сельскохозяйственной организации выступает упорядочение входящих и выходящих информационных потоков (Рисунок 18).

Благодаря информационным технологиям после ввода данных первичной документации хозяйственные операции автоматически отражаются в журналах-ордерах и различного рода накопительных и группировочных ведомостях, построенных по шахматному принципу.



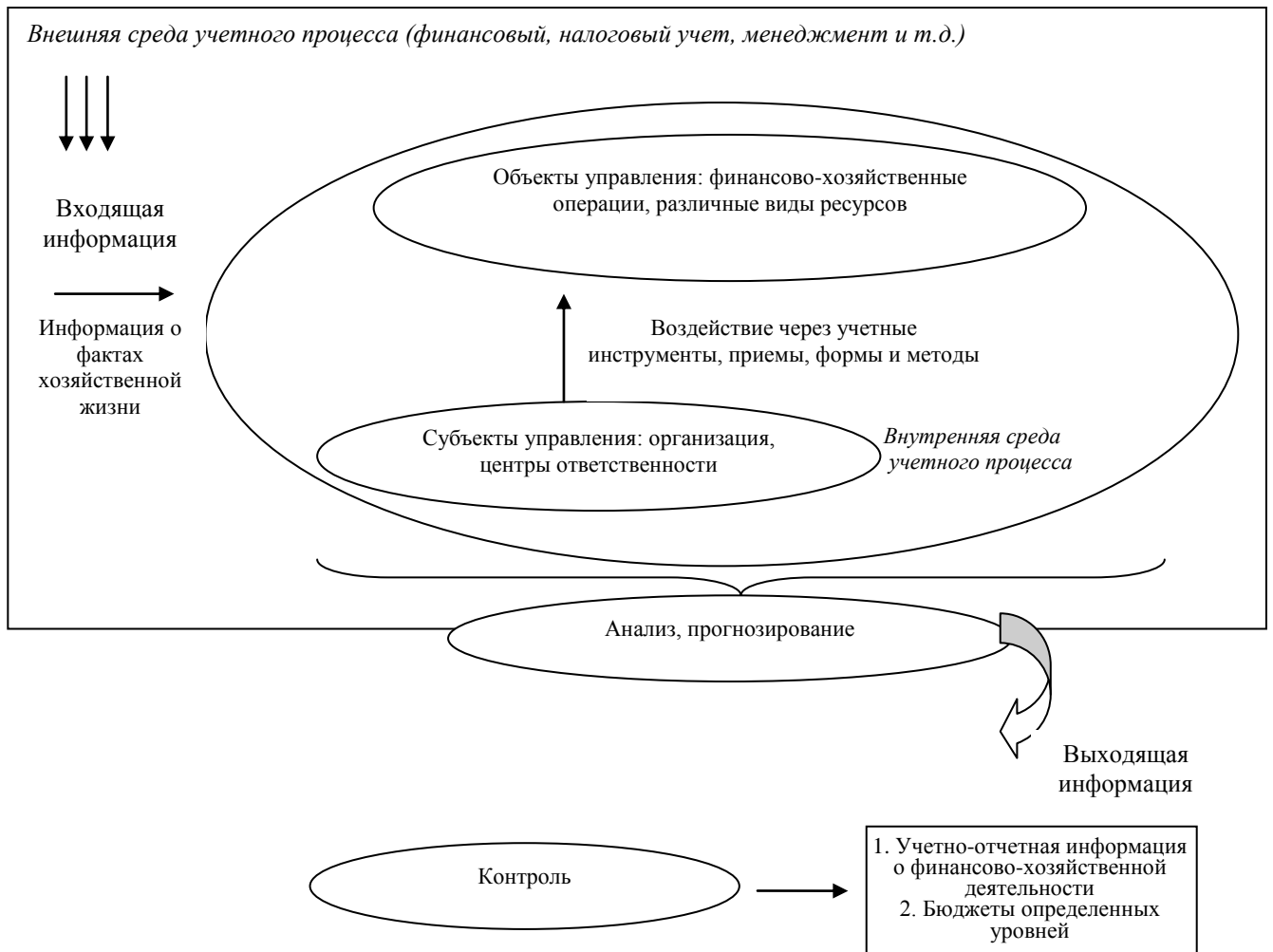


Рисунок 18 – Модель управленческого учета сельскохозяйственной организации

Действующая методика и организация управленческого учета недостаточно показывает отраслевую специфику экономики, что в полной мере не позволяет качественно учитывать, анализировать и распределять доходы и затраты хозяйствующих субъектов. В связи с этим важную роль занимает информационная поддержка в управленческом учете сельскохозяйственной организации, позволяющая исследовать составляющие учетно-аналитической системы и их взаимосвязь (Рисунок 19).

В настоящее время отсутствует единая научно обоснованная методология управленческого учета как система учетно-аналитического обеспечения управления, что является одной из причин низкого уровня эффективности механизма управления финансовыми результатами хозяйствующих субъектов разных организационно-правовых форм.

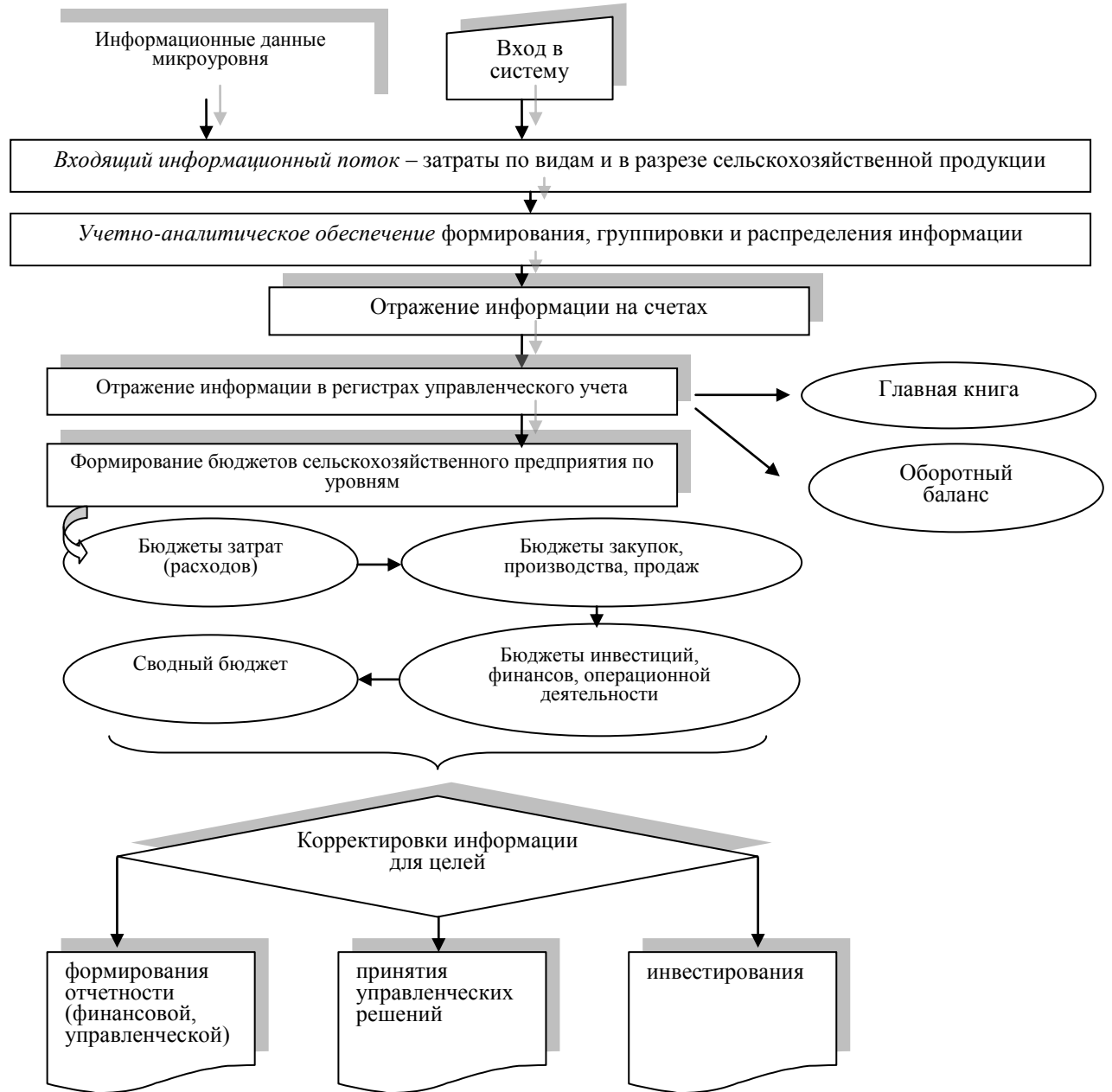


Рисунок 19 - Модель построения информационных массивов в управленческом учете сельскохозяйственных предприятий

Отсутствие четкого определения цели, задач, принципов, элементов учетной политики, регламента отбора, группировки и обобщения информации, выполнения контрольной функции приводит к ряду серьезных проблем:

- 1) недопониманию руководством организаций, особенно в сельском хозяйстве, значения и роли управленческого учета;
- 2) наличию малоэффективных систем учета, контроля, управления;

3) отсутствию системы выявления внутренних и внешних резервов роста прибыли;

4) убыточности основной деятельности;

5) непосильному уровню налоговой нагрузки и пр.

В целях решения обозначенных проблем предлагается следующее видение сущности концептуальных основ управленческого учета, необходимого для сельскохозяйственной организации (Таблица 15).

Таблица 15 – Элементы концепции управленческого учета

Элемент	Содержание
Видение	Перспективы развития на период до 5 - 10 лет, представляющие собой совокупность существенных характеристик внешних и внутренних условий финансово-хозяйственной деятельности и ее ключевые ценности
Миссия	Четкое определение «предназначения» организации, оптимальных результатов финансово-экономической деятельности, исходя из цели и задач сельскохозяйственной деятельности и социально значимых проектов
Тактика	Научно обоснованная система выработки управленческих решений по оптимизации текущего и перспективного развития предприятия, выполняющая функции учета, контроля, анализа, мотивации и регулирования ранее принятых решений
Стратегия	Прогноз оптимального развития, представляющий собой экономическую модель достижения желаемых результатов деятельности хозяйствующего субъекта
Предмет	Хозяйственно-финансовая деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений на всех этапах реализации миссии и стратегии
Объекты	Затраты и доходы организации в разрезе ее структурных подразделений - центров ответственности; внутреннее ценообразование, бюджетирование, система управленческой отчетности, а также внешние экономические условия деятельности организации
Метод	Совокупность способов и приемов подготовки качественной информационной базы для принятия управленческих решений, в том числе элементы метода учета, приемы экономического анализа и прочие приемы преобразования информационных потоков в соответствии с информационными запросами сферы управления сельскохозяйственной организации

Организация управленческого учета сельскохозяйственных предприятий должна строиться на взаимосвязи основополагающих принципов (Рисунок 20).

Организация системы управленческого учета и ее дальнейшее внедрение зависит от внутренних аспектов деятельности предприятия, таких как особенности технологических процессов, применяемая технология автоматизированной обработки экономической информации, значимость и важность управленческой информации, вероятность создания и применения данной системы в организации.



Рисунок 20 – основополагающие принципы организации управленческого учета в сельскохозяйственной организации

В связи с многообразием учетно-аналитической информации, необходимой для принятия управленческих решений на сельскохозяйственных предприятиях, выделяют различные методы ее обработки, которые включают в себя элементы методов бухгалтерского

учета, статистические, экономико-математические методы анализа и обработки учетных данных.

Процесс создания системы управленческого учета связан с формированием различного рода информации, которую необходимо обрабатывать и соизмерять. Классификация систем управленческого учета представлена в приложении 2.

В соответствии с особенностями сельскохозяйственной специализации, система управленческого учета на аграрных предприятиях имеет характерные черты и собственную учетную политику, которую можно определить как совокупность способов ведения учета и составления внутренней (управленческой) отчетности.

Следовательно, в сельскохозяйственных организациях порядок построения управленческой системы должен иметь свои принципиальные отличия в связи с их особенностями.

На основе представленной классификации считаем целесообразным представить примерную структуру системы управленческого учета и отчетности в сельскохозяйственной организации. В этой системе использованы два базовых понятия: сводка, как документ-прототип базы данных, отражающий хронологические изменения в состоянии определенного вида ресурса сельскохозяйственного производства, и отчет, как документ, фиксирующий моментное состояние определенного вида ресурса (например, на начало каждого отчетного месяца). Сельскохозяйственная организация разрабатывает формы этих документов самостоятельно при участии сотрудников экономического отдела и бухгалтерии, руководствуясь соображениями наибольшего практического удобства и управленческими потребностями на основании зарекомендовавших себя как эффективные аналитические процедуры в практике учетно-аналитической работы.

В качестве объекта практической апробации методики используем сельскохозяйственную организацию, основной деятельностью которой

является производство и продажа сельскохозяйственной продукции, отражающей зерновое направление.

В сельскохозяйственной организации управленческий учет необходимо построить таким образом, чтобы методы учета затрат осуществлялись по процессно, при этом объектами учета затрат служили этапы выполнения работ. С увеличением числа объектов учета затрат усложняется работа учетной структуры, но при этом позволяет быстро и качественно сопоставлять факты и нормы, принимать верные решения в управленческом учете в ходе производственных процессов, а не после их выполнения.

Разукрупнения и перегруппировки требуют большинство статей затрат в сельскохозяйственной организации. При этом с целью построения единой структуры калькуляционных статей затрат необходимо исходить из классификации затрат по их отношению к объему производства (работ, продукции), что позволит внедрить в сельскохозяйственную организацию систему управленческого учета технологию «директ-костинг».

В сельскохозяйственной организации, в рамках диссертационного исследования, предлагается использовать ряд документов и регистров по учету и контролю затрат на производство продукции, которые могут быть использованы также в других отраслях сельского хозяйства. Они основаны на теоретических положениях и практических рекомендациях по внедрению управленческого учета и включают в себя, в частности: производственный отчет структурного подразделения; сводный производственный отчет по структурным подразделениям. Применение данных мер направлено на оптимизацию учетно-аналитической системы и совершенствование учета затрат в системе управленческого учета, что позволит данному хозяйству существенно повысить эффективность своей производственно-хозяйственной деятельности.

С целью интеграции информации о затратах в системе управленческого учета по структурным подразделениям, автором предложено внедрить модель интегрированного учета затрат (Рисунок 21). В качестве основных

элементов модели можно выделить управленческий учет и систему бюджетирования, на базе которых формируется оперативная информация о затратах по бизнес-процессам, структурным подразделениям и видам деятельности.

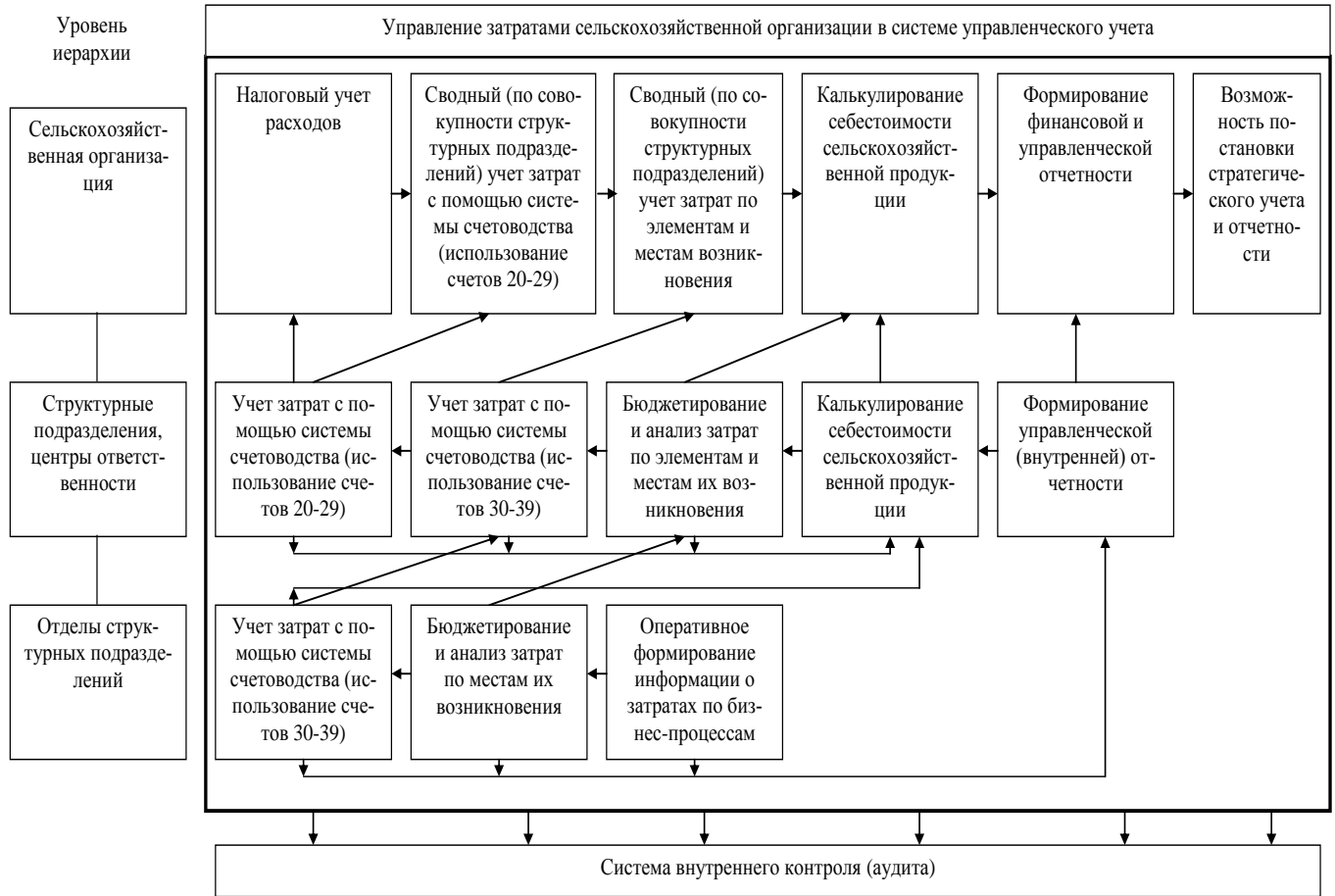


Рисунок 21 - Модель интегрированного учета затрат сельскохозяйственной организации

Ученые едины во мнении о необходимости построения децентрализованной системы управления с выделением центров ответственности - структурных подразделений организации во главе с руководителем, несущим ответственность за результаты работы подразделения и делегирования части управленческих полномочий на более низкие уровни иерархии управления.

В основе построения финансовой структуры организации должно быть обоснованное распределение контролирующих и регулирующих полномочий между менеджерами среднего уровня и высшим руководством,

ориентированное на повышение эффективности и результативности принятия управленческих решений, и, в конечном счете, предполагающее солидарную ответственность за финансовые результаты деятельности сельскохозяйственной организации.

Необходимыми условиями построения эффективной системы управленческого учета затрат по центрам финансовой ответственности является рациональное, с точки зрения адекватности организационной структуры предприятия, выделение.

Предлагаемая финансовая структура сельского хозяйства может включать следующие центры финансовой ответственности (ЦФО) (Таблица 16).

Таблица 16 – Планируемая финансовая структура сельскохозяйственной организации

Вид ЦФО	Подразделения, включаемые в ЦФО
Центр прибыли	Аппарат управления сельскохозяйственной организации
Центр маржинального дохода	Аппарат управления СХП «1», Аппарат управления СХП «2»
Центр нормативных затрат (ЦНЗ)	Подразделения грузового автопарка, ремонтной мастерской
Центр управленческих затрат (ЦУЗ)	Служба безопасности, административно-хозяйственная служба
Центр инвестиций	Управляющая компания

Центр прибыли - подразделение компании, деятельность которой непосредственно связана с реализацией бизнес-проектов и направлена на получение прибыли. В качестве центра прибыли выступает аппарат управления предприятия. Руководитель ЦФО, в лице директора, отвечает за максимизацию прибыли предприятия.

Центры маржинального дохода - подразделения, деятельность которых непосредственно связана с реализацией бизнес-направлений. В качестве центров маржинального дохода выступают два территориально и производственно обособленных сельскохозяйственных подразделения. Руководители ЦФО, в лице исполнительных директоров



сельскохозяйственных подразделений, в рамках выделенного бюджета затрат отвечают за максимизацию маржинального дохода.

Центры затрат (центры нормативных затрат (ЦНЗ) и центры управленческих затрат (ЦУЗ)) - подразделения, обеспечивающие поддержку и обслуживание функционирования центров прибыли и центров маржинального дохода, но непосредственно не приносящие прибыль. Руководитель этого ЦФО отвечает за выполнение поставленных задач в рамках выделенного бюджета затрат.

Центрами нормативных затрат являются отделения, входящие в состав сельскохозяйственных подразделений, и непосредственно организующие производство сельскохозяйственной продукции, а также подразделения грузового автопарка, ремонтной мастерской.

К центрам управленческих затрат относятся административные службы предприятия и его подразделений (служба безопасности, административно-хозяйственная служба).

В качестве центра инвестиций выступает непосредственно управляющая компания, через централизованную финансовую службу, которой проходят все финансовые потоки холдинга. Правление управляющей компании определяет стратегические направления развития бизнеса, утверждает инвестиционные проекты.

Реализация продукции осуществляется через управляющую компанию, поэтому центр дохода (в качестве которого традиционно выступает отдел сбыта) в сельскохозяйственной организации не выделяется.

Трансформация стратегических целей на уровне подразделений и отдельных сотрудников достигается за счет обоснованного выделения ключевых показателей эффективности предприятия и согласованных с ними показателей для каждого ЦФО. В сельскохозяйственной организации требуется разработка и утверждение системы сбалансированных показателей (ССП), которая будет использоваться для оценки результативности и эффективности деятельности каждого ЦФО.

Сбалансированная система показателей является важнейшим элементом управленческого учета и стратегического управления, представляет собой совокупность финансовых и нефинансовых параметров оценки степени достижения ключевых показателей результативности и эффективности деятельности ЦФО, критериев их оценки и целевого значения.

Для выделяемых в сельскохозяйственной организации предлагаем применять ключевые показатели результативности и эффективности деятельности. Организация бюджетного управления на предприятии и формирование ЦФО позволяют коренным образом изменить систему управления затратами и нацелить ее на сближение стратегических интересов сельскохозяйственной организации и индивидуальных интересов ее сотрудников, прежде всего за счет установления четкой связи материального вознаграждения менеджеров с эффективностью работы ЦФО, повышения качества оценки деятельности подразделений и усиления контроля над расходами.

В этой связи в сельскохозяйственной организации должен быть утвержден оптимальный набор условий и формализованных показателей премирования работников ЦФО, характеризующих эффективность деятельности соответствующих подразделений предприятия. При этом под условием премирования понимают централизованно устанавливаемый и контролируемый ЦФО параметр деятельности, отклонение от которого как в сторону превышения, так и снижения не допускается. Таким образом, неисполнение хотя бы одного условия премирования является достаточным условием для лишения ЦФО премии, несмотря на возможное выполнение показателей премирования.

В соответствии с предложенными ключевыми показателями результативности и эффективности деятельности ЦФО в сельскохозяйственной организации предлагаем премирование работников Центра маржинального дохода производить по фиксированному проценту от

маржинального дохода подразделения. Непременным условием выплаты премии является выполнение подразделением производственной программы по урожайности сельскохозяйственных культур и непревышение себестоимости единицы продукции.

С целью адаптации модели премирования работников ЦФО делаем накладку предлагаемого механизма премирования работников Центра маржинального дохода СХП «1» на фактические данные за 2012 год. Условия премирования и расчет показателей премирования представлен в таблице 17.

Таблица 17 – Расчет премиального фонда по Центру маржинального дохода СХП «1» сельскохозяйственной организации по фактическим данным за 2012 год

Показатель	Алгоритм расчета	Значение
По плану на 2012 год:		
Численность работников ЦФО, чел.	В соответствии с утвержденным штатным расписанием подразделения	11
Годовой фонд оплаты труда, тыс. руб.	В соответствии с утвержденным штатным расписанием подразделения	1 623,6
Объем производства продукции в стоимостном выражении - всего, тыс. рублей	В соответствии с утвержденной производственной программой подразделения	257 582
Затраты на производство продукции – всего, тыс. рублей	В соответствии с утвержденной производственной программой подразделения	218 089
в том числе переменные затраты		152 187
Маржинальный доход, тыс. рублей	$257\,582 - 152\,187$	105 395
Премиальный фонд	50 % от годового фонда оплаты труда $[1\,623,6 \times 50 / 100]$	811,8
Норматив премирования, в процентах от маржинального дохода	Премиальный фонд / Маржинальный доход * 100 $[811,8 / 105\,395 \times 100]$	0,77 %
Фактические показатели за 2012 год:		
Численность работников ЦФО, чел.	Среднегодовая численность работников (по данным кадровой службы)	10
Годовой фонд оплаты труда, тыс. руб.	Фактически начисленная заработная плата	1 490,8
Объем производства продукции в стоимостном выражении - всего, тыс. рублей	Стоимость оприходованной продукции	476 152
Затраты на производство продукции – всего, тыс. рублей	Затраты на производство продукции растениеводства счет 20.1 субсчет СХП «1»	178 354
в том числе переменные затраты		116 590
Маржинальный доход, тыс. рублей	$476\,152 - 116\,590$	359 562
Премиальный фонд ЦФО, тыс. рублей	Маржинальный доход x Норматив премирования / 100 $[359\,562 \times 0,77 / 100]$	2 768,6

Исходя из фактической суммы маржинального дохода, полученного ЦФО, премиальный фонд ЦФО за 2012 год составил 2 768,6 тыс. руб.

Однако, в соответствии с предложенной моделью премирования работников Центра маржинального дохода должны быть выполнены показатели производственной программы по урожайности сельскохозяйственных культур и неперевышению себестоимости единицы продукции (по переменным затратам). Показатели, характеризующие выполнение данных условий, представлены на рисунках 22 и 23.

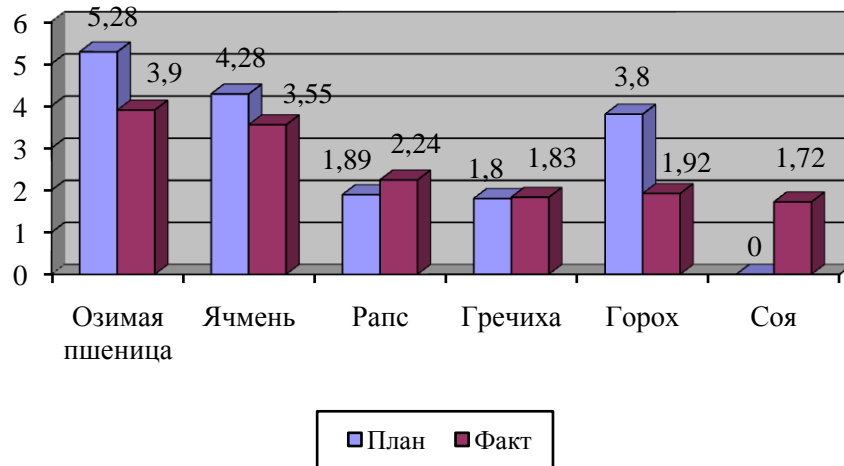


Рисунок 22 – Урожайность сельскохозяйственных культур в СХП «1» сельскохозяйственной организации в 2012 году, т/га

Наблюдается выше планового показателя урожайность по рапсу, гречихе и сое. По озимой пшенице и ячменю – урожайность ниже запланированной. В 2012 году не планировалось возделывать сою, поэтому показатель по плановой урожайности отсутствует.

По себестоимости 1 тонны сельскохозяйственной продукции (по переменным затратам) превышает плановое значение себестоимость 1 т гороха (Рисунок 23).

В связи с невыполнением показателей по урожайности сельскохозяйственных культур и себестоимости 1 тонны сельскохозяйственной продукции (по переменным затратам) по отдельным культурам премия ЦФО может не выплачиваться. В то же время, положением о премировании может предусматриваться уменьшение

премиального фонда при невыполнении отдельных показателей премирования.

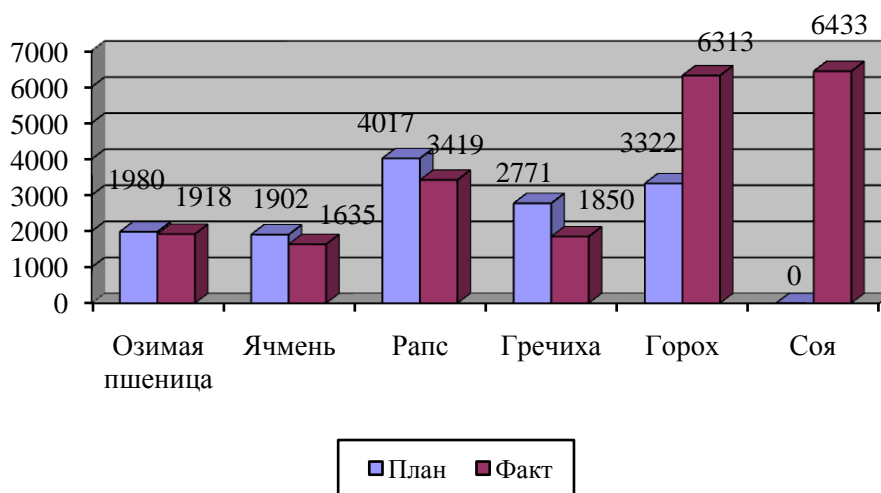


Рисунок 23 – Себестоимость 1 тонны сельскохозяйственной продукции (по переменным затратам) в СХП «1» сельскохозяйственной организации в 2012 году, рублей

Для того, чтобы бюджетирование позволяло создать на предприятии эффективный механизм финансового управления; необходимо обеспечить прозрачность финансовых потоков, понимание финансового положения сельскохозяйственной организации; формировать оперативные и достоверные отчеты. Для обеспечения эффективного механизма контроля действий подразделений и подчиненных на предприятии должна быть внедрена система бюджетов ЦФО.

С целью оптимизации планирования и контроля за осуществлением затрат нами разработан Регламент формирования бюджета затрат и осуществления расходов подразделениями сельскохозяйственной организации.

Рассчитаем на примере Центра нормативных затрат Грузовой автопарк отделения № 2 СХП «1» сельскохозяйственной организации бюджет затрат подразделения на 2014 год.

Основанием для расчета бюджета затрат является планируемая производственная программа подразделения на 2013 год (Таблица 19).

Таблица 19 – Планируемые показатели использования грузового автопарка центром нормативных затрат Грузовой автопарк отделения № 2 СХП «1» сельскохозяйственной организации на 2013 год

Показатель	Единица измерения	Факт 2012 г.	План 2013 г.	Отклонение от 2012 г.
Наличие автомобилей	шт	5	5	0
Техническая грузоподъемность	т	35,5	35,5	0
Автомобиле - дни пребывания в хозяйстве	дни	1 794	1 825	31
Отработано на линии - всего	дни	384	530	146
	час.	4 109	5 300	1 191
Отработано на ремонте - всего	дни	36	35	-1
	час.	271	245	-26
Внутрисменные простои	час.	0	0	0
Количество ездов с грузом	шт.	691	900	209
Общий пробег	км	28 759	45 000	16 241
в т.ч. с грузом	км.	12 206	20 250	8 044
Перевезено грузов - всего	т	4 417	5 750	1 333
Объем выполненных работ - всего	т/км	77 996	128 700	50 704
в т.ч. 1 автомашиной	т/км	15 599	25 740	10 141
Показатели использования парка				0
Среднее расстояние перевозок	км.	18	22,5	4,5
Среднесуточный пробег	км.	75	85	10
Коэффициент использования пробега		0,42	0,45	0,03
Коэффициент использования грузоподъемности		0,90	0,90	0

Планируемые затраты на ГСМ рассчитываются исходя из общего пробега и норматива расхода бензина на 100 км пробега, а также объема выполненных работ в тонно-километрах и норматива расхода бензина на 100 тонно-километр. Затраты на оплату труда на линии рассчитываются исходя из времени, отработанного на линии (в часах), и часовой тарифной ставки в соответствии с Положением по оплате труда в сельскохозяйственной организации (на 2013 год тарифная ставка водителей грузового автотранспорта составляет 49,70 рубля за 1 час). Кроме того, в затраты на оплату труда включается повышенная и дополнительная оплата, которая в соответствии с Положением по оплате труда в сельскохозяйственной организации на 2013 год составляет 30 %. Итоговые результаты расчетов планируемых затрат представлены в таблице 19.

Таблица 19 - Бюджет затрат центра нормативных затрат Грузовой автопарк отделения № 2 СХП «1» сельскохозяйственной организации на 2013 ГОД

Показатель	Единица измерения	Факт 2012 г.	План 2013 г.	Отклонение от 2012 г.
Наличие автомобилей	единиц	5	5	0
Расход ГСМ: по факту	литр	11 912		0
по норме	литр	12 265	18 594	6 329
Остаток ГСМ на конец года	литр	240	200	-40
Расход дизельного масла	литр	189	297	108
Затраты - всего	руб.	695 070	1 174 799	479 729
в том числе:				
Оплата труда на линии	руб.	221 244	342 433	121 189
Оплата труда на ремонте	руб.	2 742	7 901	5 159
Начисления на зарплату	руб.	49 725	85 131	35 406
Стоимость горючего	руб.	252 026	502 038	250 012
Стоимость масла	руб.	17 655	28 096	10 441
Стоимость запасных частей	руб.	46 451	52 500	6 049
Стоимость спец. одежды	руб.	580	2 400	1 820
Стоимость шин	руб.	81 848	108 000	26 152
Услуги сельхозтехники	руб.	7 700	22 300	14 600
Прочие затраты	руб.	2 100	9 600	7 500
Амортизация	руб.	13 000	14 400	1 400
Себестоимость 1 т/км	руб.	8,91	9,13	0,22
Себестоимость 1 часа	руб.	169,16	221,66	52,50

Плановые затраты ЦНЗ Грузовой автопарк отделения № 2 СХП «1» сельскохозяйственной организации на 2013 год составят 1 174 799 руб., что на 479 729 руб. больше фактических затрат 2012 года. Основной причиной роста затрат является рост цен на горюче-смазочные материалы и ставок оплаты труда. В результате себестоимость 1 т/км составит 9,13 руб., что на 0,22 руб. больше, чем в 2012 году.

Для обеспечения достоверности учета по ЦФО необходимо ввести счета затрат управленческого учета. В этих целях рекомендуем использовать в сельскохозяйственной организации в рабочем плане счетов счета 30 – 39, поскольку действующие счета 20 – 29 используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции (работ, услуг).

Таким образом, учет затрат сначала осуществляется по экономическим элементам, затем затраты распределяются между калькуляционными

счетами. К каждому счету целесообразно открыть субсчет, отражающий основной или вспомогательный центр ответственности и субконто по отдельным цехам и участкам.

Кроме этого, при формировании системы управленческого учета по центрам ответственности необходимо составление смет, выполнение которых оценивается в последующем, и отчетов центров ответственности, включающие только те статьи затрат, на которые может повлиять должностное лицо, ответственное за деятельность каждого центра.

Анализ показал, что слабым звеном при внедрении бюджетирования являются процедуры контроля исполнения бюджета, в ходе которого проверяются ежедневные платежи, соответствующие определенным в бюджете приоритетам. Суммы договоров, заключаемых на приобретение сырья и материалов, не должны превышать установленный бюджет закупок. Если обнаруживаются подобные несоответствия через какое-то время, это указывает на неисполнение бюджета.

### 2.3 Методические рекомендации по формированию системы управленческого учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции

Управленческий учет не является сам целью, он предназначен для достижения максимальной эффективности в бизнесе. Управленческий учет на предприятии необходим для обоснования управленческих решений менеджерами всех уровней, оперативно предоставляя полную и достоверную информацию.

Процедура управления на предприятии часто анализируется как последовательное выполнение четырех управленческих функций: планирование, организация, мотивация, контроль. Структура этого процесса присутствует на любом предприятии, даже если оно не заботится о



соблюдении управленческих функций. Обеспечение максимально эффективной работы данной системы постоянно растет, это связано с усложнением и ростом динамики внешней и внутренней среды предприятия. Именно поэтому предприятиям надо улучшать системы снабжения полной и достоверной информацией процесса принятия текущих управленческих решений.

Основные требования, предъявляемые к системе управленческого учета и отчетности, сводятся к требованиям, представленным на рисунке 24.

Управленческий учет – это интегрированная система сбора, обработки и предоставления аналитической информации внутренним пользователям для оптимизации деятельности предприятия и координации его будущего развития, то есть представляет собой управление экономическим субъектом через планирование, контроль и регулирование управленческой деятельностью и процессом принятия решений.



Рисунок 24 – Требования, предъявляемые к системе управленческого учета и отчетности

Система управленческого учета в организации действует посредством ряда функций, которые представлены на рисунке 25.



Рисунок 25 – Функции управленческого учета

Методические рекомендации по формированию учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции в условиях ограниченности трудовых и финансовых ресурсов должны быть направлены на решение приоритетных управленческих задач.

Считаем необходимым формирование такой системы управленческого учета, предназначением которой является сбор и обработка информации, анализ экономических показателей, оценка результатов деятельности центров ответственности, что обеспечит текущее планирование и прогнозирование тенденций этих показателей и направлений.

На рисунке 26 представлена графическая модель элемента управленческой составляющей учетно-аналитической системы сельскохозяйственной организации. Прямая связь в системе управления представляет собой запись, которая сформирована управленческим аппаратом в согласии с задачами управления и данными об экономическом положении, которые сложились в макроэкономике. Данные мероприятия обязаны гарантировать целесообразность и результативность работы системы управления организации.

Данная ситуация возможна лишь в тех случаях, когда орган управления обладает надежной и точной информацией о текущем положении финансово-хозяйственной деятельности. Наличие функционирующей учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск

сельскохозяйственной продукции, обеспечивает разработку обоснованных управленческих решений, а также контроль и регулирование хозяйственных процессов, осуществление анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия и оценка эффективности управления им.

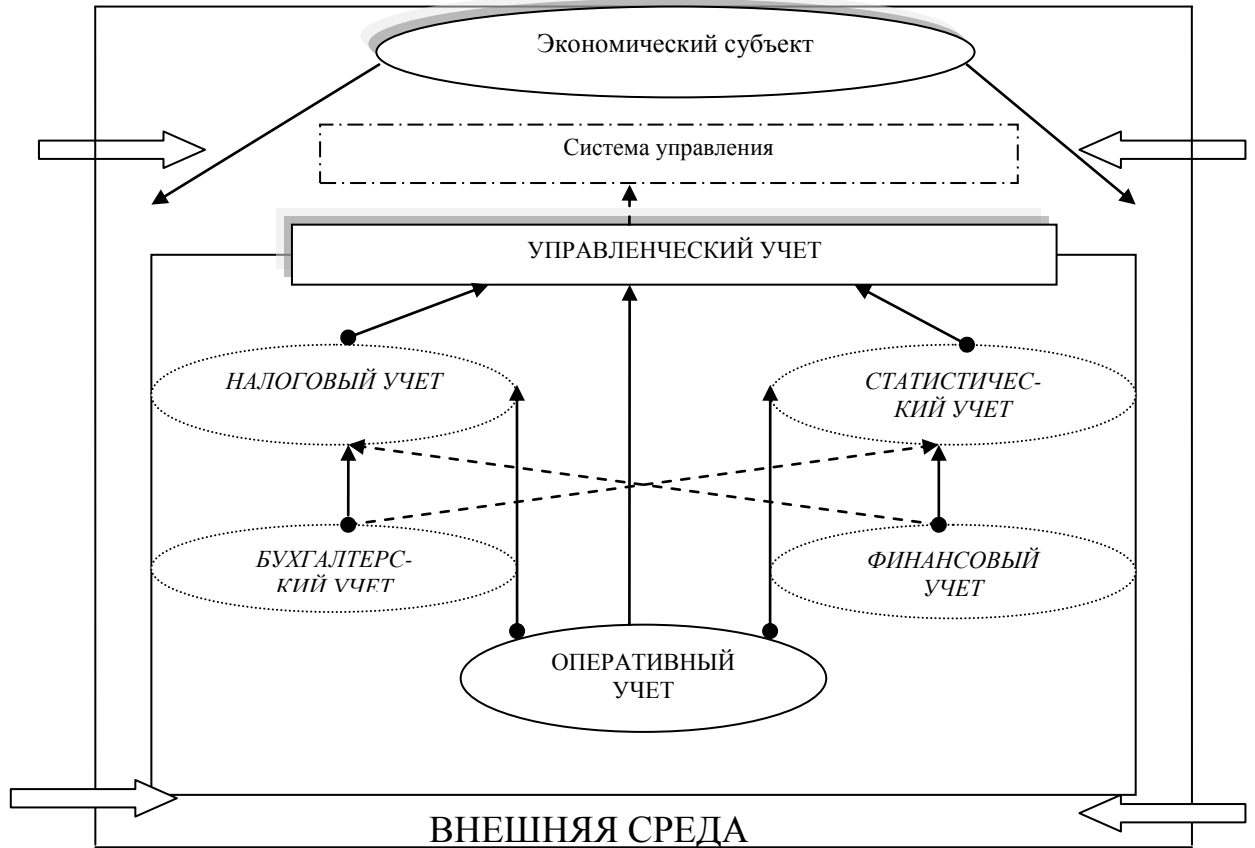


Рисунок 26– Графическая модель управленческого учета в системе управления сельскохозяйственной организацией

Обратная связь в системе управления представляет собой поток учетно-аналитической информации, формируемый объектом управления и содержащий сведения о результатах выполнения планов, данные о хозяйственных процессах. Сбор и накопление такой информации происходит посредством учета.

В условиях развития инновационной экономики необходимо обеспечивать максимально эффективную работу системы управления с помощью генерирования полной и достоверной информацией процесса принятия управленческих решений. Поэтому учетно-информационное обеспечение затрат сельскохозяйственных предприятий формируется

посредством составляющих учетно-аналитической системы: управленческого учета, отчетности, бюджетирования и внутреннего контроля (Рисунок 27).

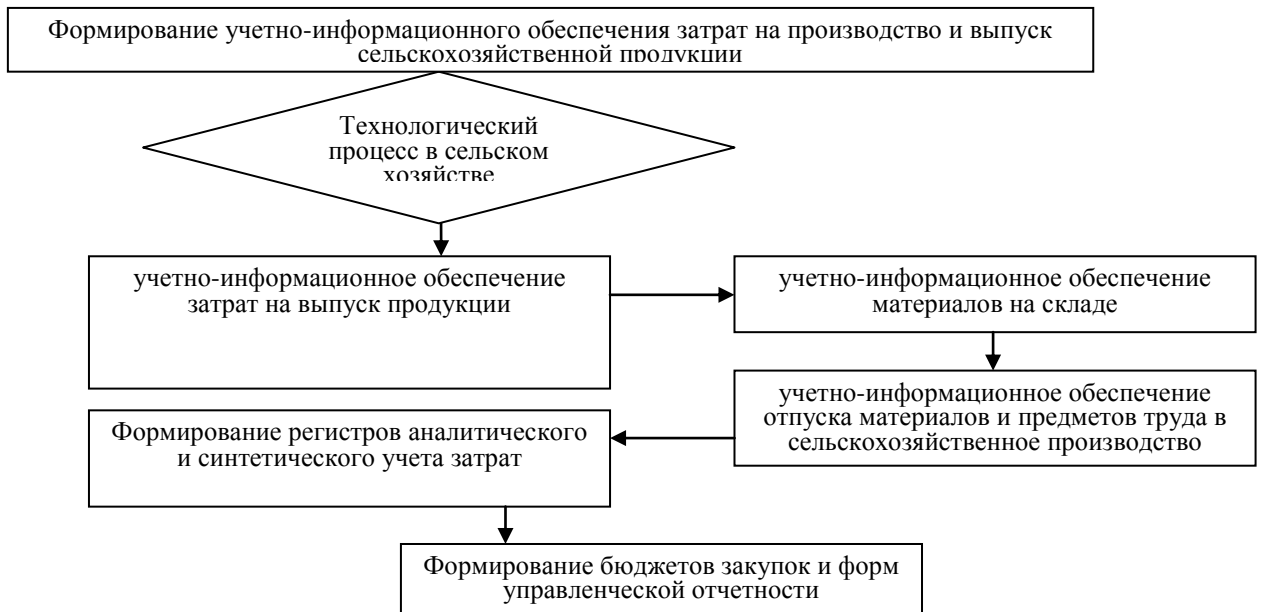


Рисунок 27 – Процесс формирования учетно-информационного обеспечения затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции

Информационные данные учетной подсистемы являются базой для формирования аналитической подсистемы (Рисунок 28).

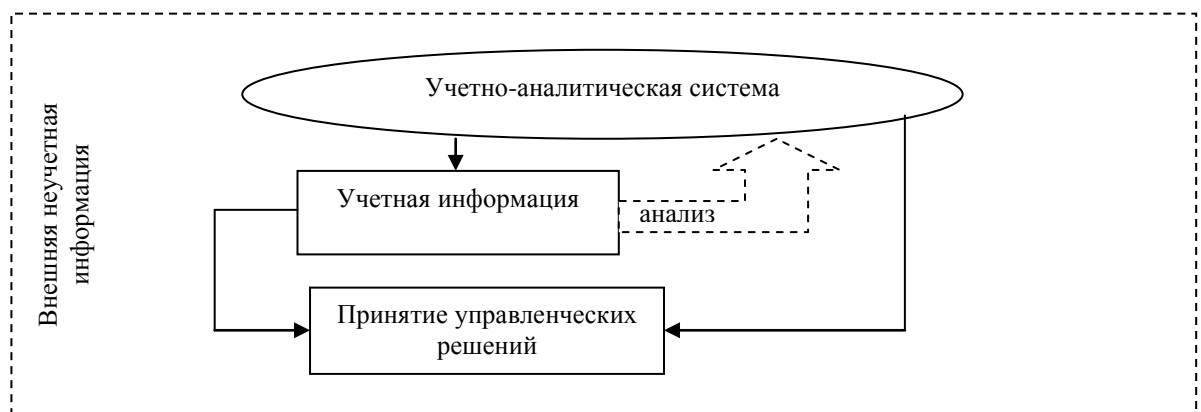


Рисунок 28 – Использование информационных данных, формируемых в учетно-аналитической системе затрат, для принятия управленческих решений

В практике российского бухгалтерского финансового учета счета 30-39 оставлены для ведения управленческого учета затрат на производство.

В бухгалтерии сельскохозяйственной организации данные счета не применяются и управленческий учет самостоятельно в учетно-аналитической системе не выделяется. Нет регистров управленческого учета и внутренней отчетности, которые позволяли бы вести учет по центрам ответственности.

Для достижения положительных результатов по постановке управленческого учета затрат необходимо осуществить несколько этапов по его формированию (Рисунок 29).



Рисунок 29 – Этапы формирования управленческого учета затрат в сельскохозяйственной организации

1. Сама структура центров финансовой ответственности была предложена в п. 2.2 диссертации. В сельскохозяйственной организации специалисты отдела агрономии несут ответственность за соблюдение нормативных показателей по основным видам затрат, их своевременную оценку и пересмотр, рациональное использование основных видов материалов и сырья, удобрений, средств защиты растений и животных.

Возникновение затрат, центров затрат и центров ответственности в управленческом учете, по нашему мнению, необходимо анализировать по трем направлениям их развития: организационной, с учетом целесообразности и наличия объективных условий организации контроля и регулирования расхода ресурсов; производственной, с точки зрения потребления ресурсов; учетно-аналитической, исходя из возможностей учета и определения размеров затрат, их анализа и контроля.

Организационной основой места возникновения затрат, центров затрат и центров ответственности в сельскохозяйственной организации является реорганизационная структура его производства и управления. Центр прибыли отвечает перед руководством организации суммой заработанной прибыли и контролирует доходную сторону своей деятельности по отношению ко всему предприятию. Центр прибыли является ответственным за финансовую результативность всей деятельности подразделения. Управленческий учет различных видов дохода (в том числе выручки) основывается, в первую очередь, на создании эффективной ценовой политики. В сельскохозяйственной организации для этой цели составляются специальные расчетные документы по формированию цен на сельскохозяйственную продукцию.

Центр нормативных затрат образует подразделения, которые для выполнения своих функциональных обязанностей потребляют различные ресурсы. Затраты на сельскохозяйственную деятельность группируются согласно методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в расходы и номенклатуру статей затрат, и финансовых результатов на предприятиях сельскохозяйственной специализации. Центр затрат сельскохозяйственной организации к прямым издержкам относит транспортные расходы.

С учетно-аналитической точки зрения центры нормативных затрат и управления объединены методологически. Организация управленческого учета по такой схеме формирует условия для учета расходов материальных

ресурсов не только в разрезе центров ответственности, но и отдельных рабочих мест, как при агротехнических мероприятиях, так и при обслуживании машин и оборудования. Это повышает возможность детализации контроля над расходами основных видов материальных затрат вплоть до конкретного рабочего места.

В целях вероятности влияния на затраты каждого центра ответственности сельскохозяйственного предприятия предлагается матрица оценки регулируемости затрат (Приложение 3).

2. Управленческая отчетность - это система взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование предприятия как субъекта хозяйственной деятельности, сгруппированных в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений<sup>1</sup>.

Применение управленческой отчетности для оценки полученных результатов хозяйственной деятельности на сельскохозяйственном предприятии требует сходства представляемых в ней отчетных показателей с данными плана, бюджетов, нормами и нормативами, с данными предыдущих отчетных периодов (Рисунок 30).



Рисунок 30 – Информационная база для составления внутренней управленческой отчетности сельскохозяйственной организации

<sup>1</sup> Голикова О.Е. Управленческая отчетность по затратам на производство продукции / О.Е.Голикова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 6. – С. 28 - 34.

В целях подготовки управленческой отчетности во внутреннем положении по ее созданию в сельскохозяйственной организации следует четко определить источники данных для получения каждого отчетного показателя вплоть до указаний на те счета учета, которые должны содержать необходимые учетные сведения.

Для выполнения этих требований руководителям организаций рекомендуется заполнять информационную карту, отражающую потребности в информации структурных единиц предприятия (Таблица 20).

Таблица 20 – Информационная карта внутренней управленческой отчетности сельскохозяйственной организации

Структурные единицы (центры ответственности)	Перечень информации	Тип данных (количественные, стоимостные)	Ответственный	Периодичность	Ключевые показатели
5	затраты	количественные	Иванов	Раз в квартал	3

Таким образом, кроме самих отчетных форм, в сельскохозяйственной организации должен быть разработан и утвержден регламент их составления, передачи и обработки, включающий порядок, сроки, лиц, ответственных за их составление.

В качестве основы для формирования информационной базы по учету затрат на производство продукции (работ, услуг) на внутрихозяйственном уровне в сельскохозяйственной организации рекомендуется использовать основные формы внутренней управленческой отчетности, сформированные на базе достаточно детализированной для сельскохозяйственных предприятий статистической отчетности. Отличием такого подхода в управленческом учете является периодичность предоставления данных отчетов о производстве продукции и затратах и себестоимости продукции не только в целом по сельскохозяйственной организации, но и по каждой структурной единице как центру ответственности. Кроме того, целесообразно сформировать более частый график предоставления такой отчетности в управленческих интересах.



Пример отчета, рекомендуемого сельскохозяйственной организации в качестве шаблонной формы, для конкретного центра затрат по отдельному виду сельскохозяйственной продукции представлен в приложении 4.

Данный отчет предоставляет управленческому персоналу сельскохозяйственной организации возможность для объективной оценки вклада каждого центра ответственности в общую прибыль и совокупность затрат сельскохозяйственного предприятия, определять нижние границы цен, повысить эффективность оценки, а следовательно, и мотивации сотрудников конкретных структурных подразделений.

3. Результативная организация управленческого учета в растениеводстве требует точного определения методов учета затрат. Поскольку методы и правила управленческого учета ни где не прописаны общепринятыми стандартами и законодательством, они устанавливаются непосредственно самим предприятием.

В сельскохозяйственной организации затраты в управленческом учете целесообразно учитывать на отдельных аналитических счетах по видам работ. В последующем, все расходы должны быть распределены:

- по озимым культурам по каждой статье в отдельности, на аналитические счета по учету их затрат урожая текущего года;
- по яровым культурам весной будущего года, после установления фактических площадей посева под те или иные культуры все затраты с аналитических счетов разделяются пропорционально площади посевов.

Одним из способов калькулирования себестоимости является исключение из общей суммы затрат стоимости побочной продукции – соломы. Далее по проценту содержания зерна в зерноотходах всю их массу переводят в полноценное зерно и затем делением оставшейся суммы затрат на общее количество полученного зерна определяют себестоимость 1 ц продукции. Также калькулирование себестоимости можно провести способом исключения затрат. Применяется данный метод по техническим масленичным культурам. В данном случае из общей суммы затрат

исключают стоимость побочной продукции в оценке, которая складывается из затрат на уборку, транспортировку и складирование. Оставшуюся сумму затрат относят на полученную массу семян.

4. Счета управленческого и финансового учета, отражающие информацию о затратах на производство сельскохозяйственной продукции, целесообразно вести в системе бухгалтерского учета как специфической основы учетно-аналитической системы сельскохозяйственной организации без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета. Расходы по традиционным уставным видам деятельности в составе материальных затрат, затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации и прочих затрат.

Отражение общих затрат по статьям и элементам представлено на рисунке 31.

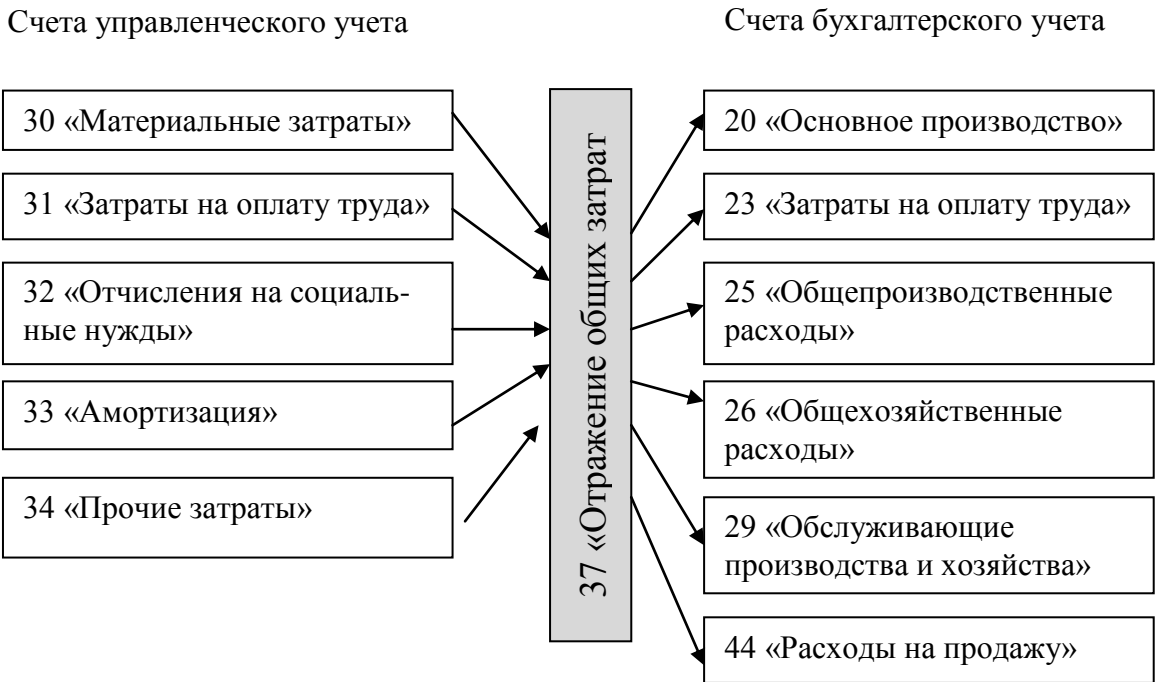


Рисунок 31 – Отражение общих затрат по статьям и элементам

5. Для постановки системы управленческого учета в сельскохозяйственной организации наряду с другими этапами, необходимо разработать и применять положения и инструкции по ее организации, включающие нормы и правила ведения управленческого учета (Рисунок 32).

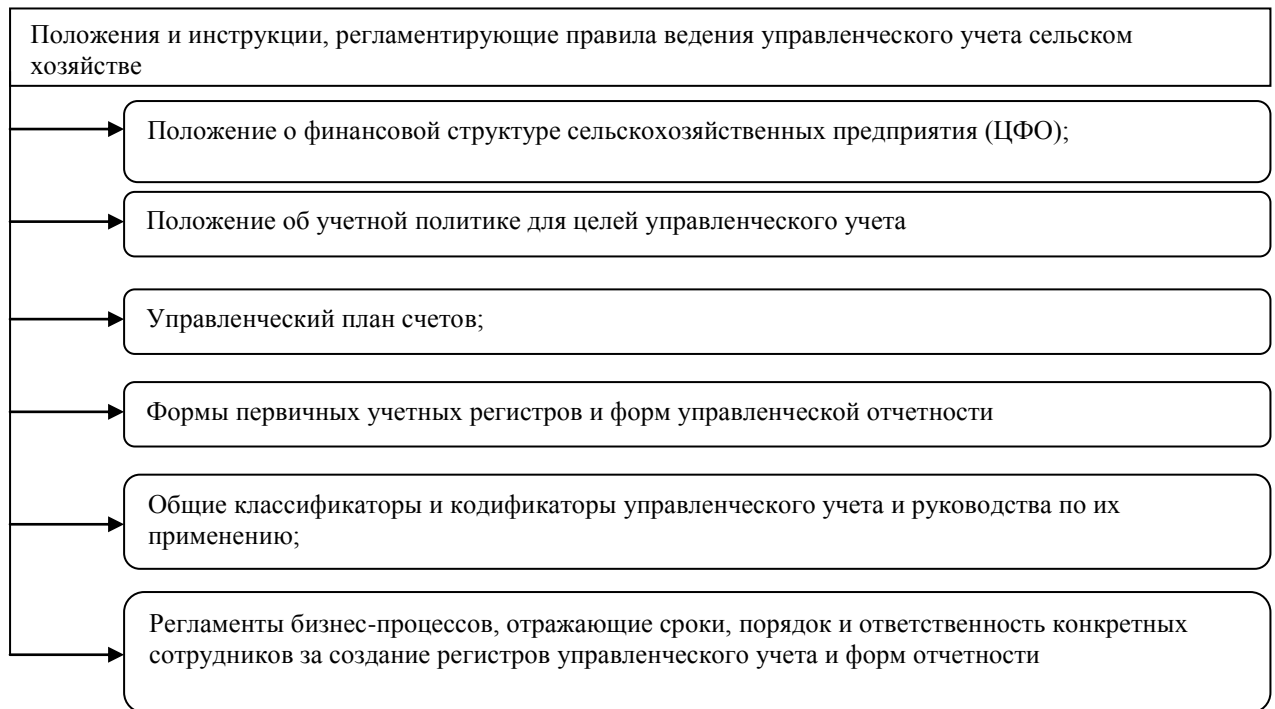


Рисунок 32 – Положения и инструкции, регламентирующие правила ведения управленческого учета

Таким образом, после получения первых учетных данных о результатах производства и реализации отдельного вида сельскохозяйственной продукции сельскохозяйственной организации вновь осуществляются аналитические процедуры, результат которых либо подтверждает целесообразность дальнейшего выпуска конкретных видов продукции с учетом рыночной конъюнктуры, либо свидетельствует об экономической нецелесообразности их производства. В последнем случае сотрудники аппарата управления на основании результатов анализа учетной информации определяют резервы экономии прямых затрат на производство вида сельскохозяйственной продукции, выявляют причины отклонений фактического уровня затрат от их планируемого значения, анализируют заявки и предложения контрагентов-покупателей на данный вид продукции.

Учетно-аналитическая система затрат направлена на отслеживание тактических и стратегических изменений показателей себестоимости, поиск возможных резервов снижения затрат на производство продукции для повышения конкурентоспособности сельскохозяйственного предприятия.

### 3 ПОСТАНОВКА КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В РАМКАХ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ВЫПУСК СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

#### 3.1 Механизм формирования аналитической подсистемы затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции

Введение во все отрасли хозяйства эффективного коммерческого расчета, получение при наименьших затратах лучших результатов, выдерживание строгого режима экономии становится возможным при постоянном наблюдении за всеми частями себестоимости, глубоком анализе затрат по элементам и статьям калькуляции. С особой тщательностью при этом обязаны подвергаться анализу потери и расходы. Лишь ежедневный контроль таких потерь и расходов, а также анализ факторов, их вызвавших, помогут предотвратить нецелесообразные траты живых и овеществленных ресурсов. Именно поэтому наиболее актуальным способом, позволяющим повысить эффективность производства, как в целом, так и его отдельных участков, является анализ затрат.

Доказано, что в рамках аналитической подсистемы выделяются три элемента (Рисунок 33). При этом аналитическая подсистема вытекает из учетной, а каждый структурный элемент учетной системы представляет собой информационную базу формирования исходных данных аналитической подсистемы.

В контексте предложений автора осуществление исследовательских процессов в учетно-аналитической системе затрат сельскохозяйственной организации предполагает использование методов, представленных на рисунке 34. Используя аналитические процедуры можно выявить специфику деятельности предприятия, найти ошибки в отчетности, выявить области, где возможен наибольший риск.



Рисунок 33 – Формирование аналитической подсистемы учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции

В рамках системы управления циркулируют информационные потоки, формируемые в учетно-аналитической системе предприятия и характеризующиеся наличием прямой и обратной связей. Рассмотрим механизм взаимодействия учета и анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, предлагаемый Бебневой Е.В.<sup>1</sup>.

Графически функциональные связи данного механизма изображены на рисунке 35. Прямая связь в системе управления сельскохозяйственной организацией проявляется потоком руководящей информации, создаваемой управленческим отделом в соотношении с задачами управления и данными о макроэкономическом положении. Данные факторы должны обеспечивать целесообразность и результативность функционирования объекта управления и системы управления организации.

<sup>1</sup> Бебнева Е.В. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие / Е.В. Бебнева. – М. : Эксмо, 2008. – 528 с

Метод	Применение	Особенности
Числовые и процентные сравнения	Сравнение фактических показателей с плановыми показателями	Анализ приоритетных сфер (где имеются резкие отклонения практических показателей от плановых) позволяет найти доказательства вероятных ошибок (их отсутствие может говорить о том, что ошибки маловероятны)
Корреляционный анализ	Сравнение фактических показателей с определенными прогнозными показателями	
	Анализ, основанный на статистических методах	Сравнение данных отчетного периода с данными предыдущих периодов
Коэффициентный анализ	Вычисление коэффициентов финансового состояния организации и анализ их динамики	При оценке данных показателей можно сделать выводы о финансовой устойчивости организации

Рисунок 34 – Методы аналитических процедур учетно-аналитической системы затрат и их применение

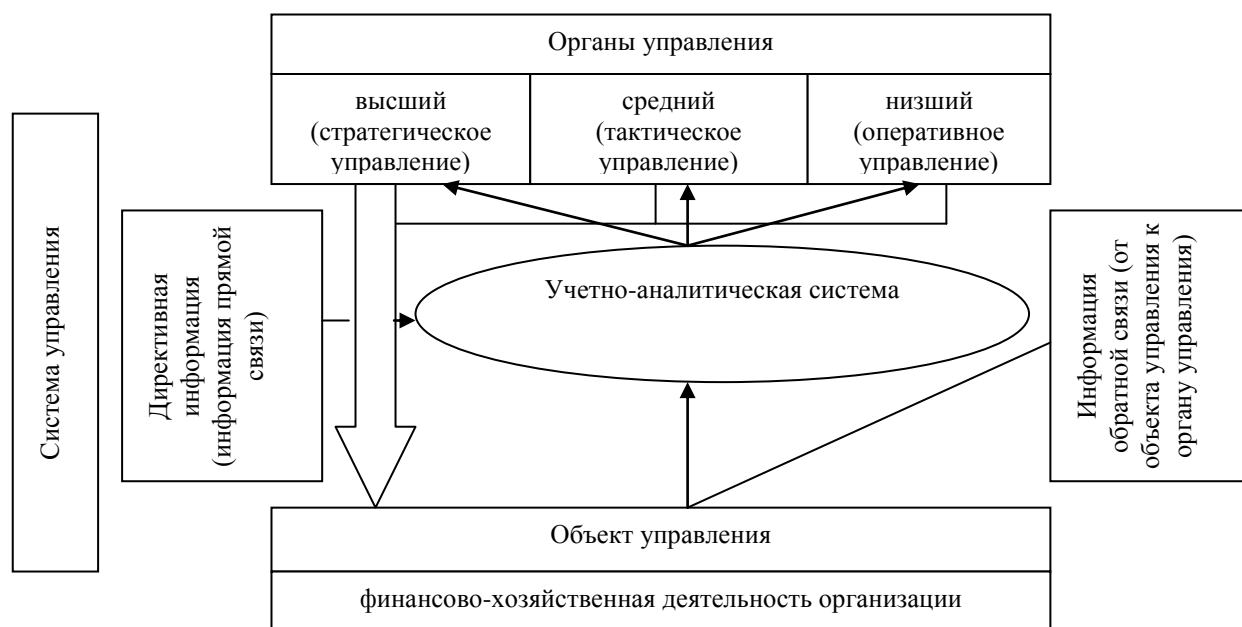


Рисунок 35 – Роль учетно-аналитической системы в системе управления предприятием

Это вероятно только тогда, когда орган управления обладает точной и достаточно полной информацией о фактическом состоянии финансово-

хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации. Наличие сформированной учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, отвечающей всем предъявляемым к ней требованиям достоверности и достаточности, позволяет обеспечить формирование управленческих решений на всех уровнях управления, снабдить контроль и регулирование хозяйственными процессами, осуществить анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия и оценить эффективность управления им.

Обратная связь в системе управления сельскохозяйственной организацией представляет собой направленный в противоположном направлении поток учетно-аналитической информации, который определяется объектом управления и хранит сведения о выполнении принятых решений (планов), фактическую информацию о хозяйственных процессах. Наблюдение и сбор информации исполняется посредством учета на предприятии.

При оценке затрат и управленческом анализе предприятия стоит помнить о том, что количественные оценки, приводимые в статьях баланса, не идентичны экономическим. Так, стоимость основных средств определяется на основе их остаточной стоимости, а не по стоимости замещения – реальной рыночной цене в современных условиях. То же самое справедливо и для запасов. В отношении дебиторской задолженности предполагается, что она будет погашена в полном объеме, однако на практике это не всегда верно. Поэтому для более детального и объективного анализа финансового состояния предприятия необходимо более детально рассматривать отчетные показатели, привлекая информацию аналитического бухгалтерского учета и бюджетов компании.

Анализируя тенденции расширения информационных источников для проведения более глубокого финансового анализа, следует отметить, что в последнее время с учетом тенденций распространения процесса бюджетирования на предприятиях особое значение в системе

информационного обеспечения анализа финансового состояния приобретают данные системы бюджетов хозяйствующего субъекта.

При высоком уровне организации финансового менеджмента в систему информационного обеспечения анализа финансового состояния предприятия входит и система бюджетов (Рисунок 36).

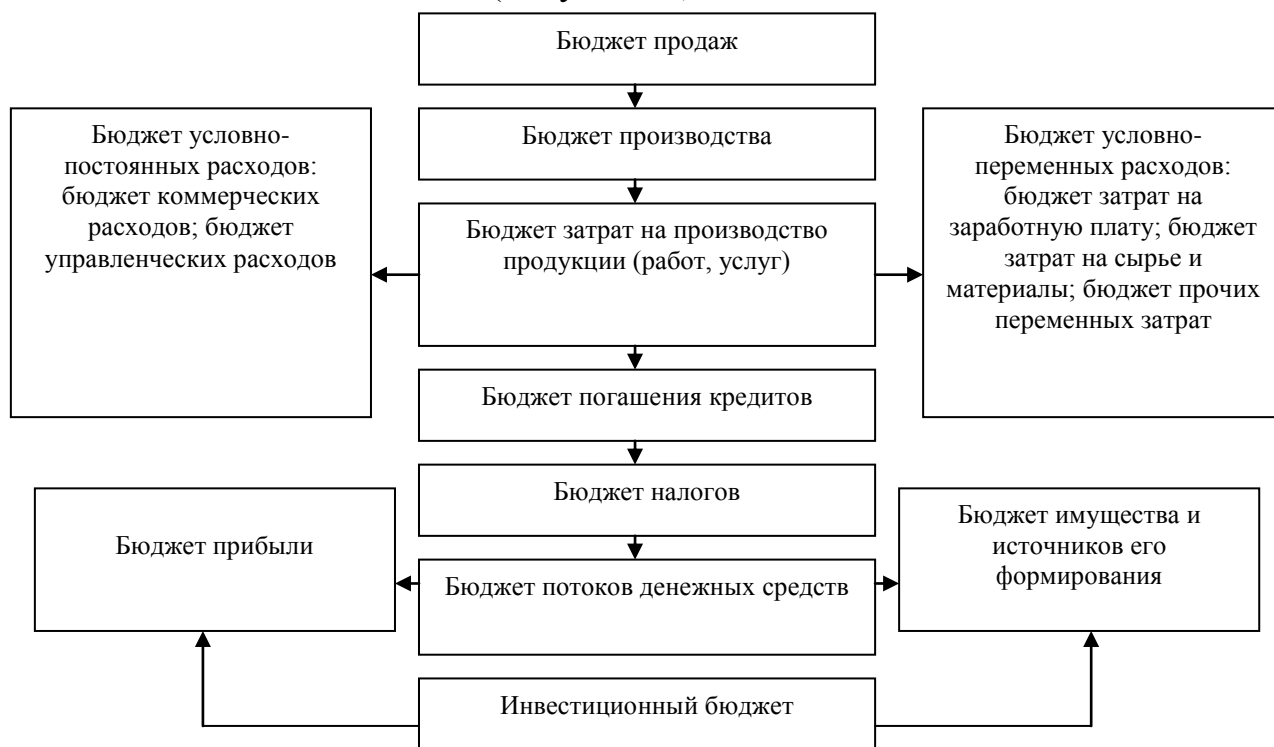


Рисунок 36 – Система бюджетов операционного цикла хозяйствующего субъекта

При этом финансовый анализ больше отвечает интересам внутренних пользователей информации. Суть подхода состоит в том, что система контролирует состояние выполнения бюджетов путем сопоставления бюджетных показателей и их фактических значений.

Если отклонение носит существенный характер, то финансовый менеджер принимает решение о необходимости внести существенные коррективы в бюджет последующего периода. В противном случае никакие корректирующие действия не производят.



При таком подходе данные анализа получаются наиболее точными, позволяют фиксировать реальные тенденции изменения эффективности деятельности предприятия.

Управленческий учет в учетно-аналитической системе сельскохозяйственной организации включает в себя процесс наблюдения, сбора, измерения, регистрации и обобщения данных о хозяйственных операциях организации, задача которой представляет собой управление финансово-хозяйственной деятельностью предприятия.

В зависимости от уровня управления в учетно-аналитической системе используются различные виды учетной и неучетной информации, описывающей тенденции развития национальной и региональной экономики в целом и некоторых отраслей, конъюнктуру рынка, уровень процентных ставок, инвестиционный климат, инфляционные процессы и пр. Учетная информация складывается внутри организации в процессе реализации ею хозяйственных процессов.

В теории и практике экономического анализа себестоимости продукции выделяются 7 основных этапов изучения затрат на производство готовой продукции, каждый из которых имеет свой объект и методику проведения исследования (Рисунок 37).

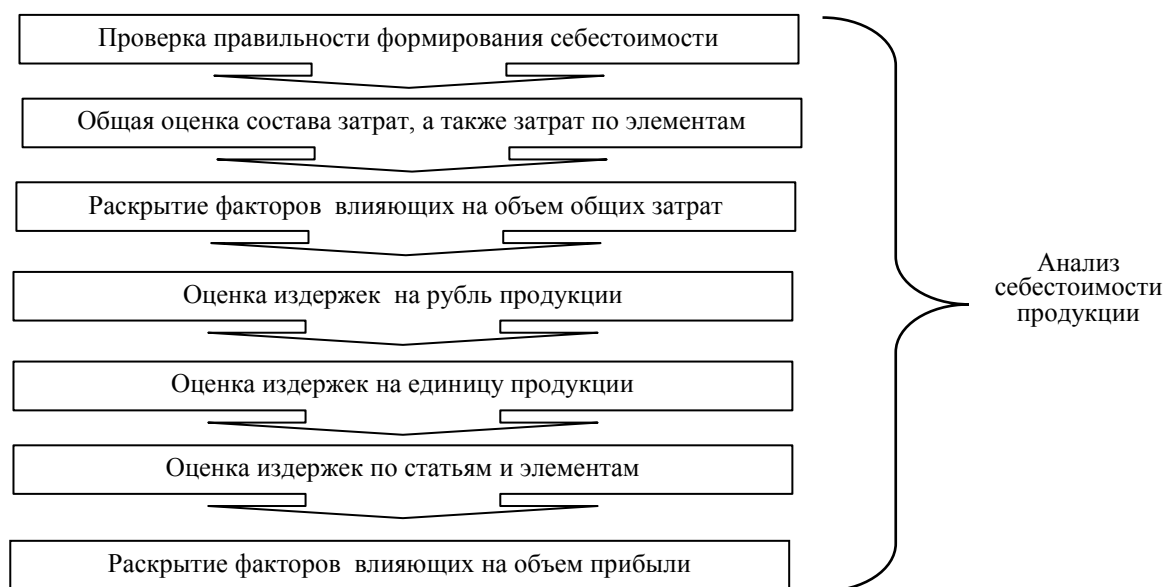


Рисунок 37 – Этапы анализа затрат на производство продукции

Максимальный удельный вес в себестоимости промышленной продукции занимают затраты на сырье и материалы. Общая сумма затрат зависит от объема производства продукции, ее структуры и изменения удельных затрат на отдельные виды продукции.

Удельные материальные затраты зависят от количества (массы) расходуемых материалов на единицу продукции и средней цены единицы материалов. Этапы проведения анализа объема выпуска сельскохозяйственной продукции представлены на рисунке 38.



Рисунок 38 – Этапы проведения анализа объема выпуска сельскохозяйственной продукции

Определение себестоимости в сельскохозяйственных организациях осуществляется на основе общей методологии планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции. При калькуляции необходимо соблюдать общие принципы, которые будут обеспечивать методологическое единство исчисления себестоимости единицы продукции, а также потенциальность применения данных калькуляций для анализа и оценки работы организации и ее подразделений.

На основе полученных в учетно-аналитической системе затрат сведений осуществляется анализ направленности производства (материалоемкое, трудоемкое, фондоемкое). На основании данной направленности формируются приоритетные направления поиска резервов для снижения себестоимости. Эта оценка позволяет руководству и менеджерам оценить эффективность деятельности сельскохозяйственной организации по снижению себестоимости центров ответственности за анализируемый период, а также выявить пути воздействия на себестоимость.

Механизм взаимосвязи учета и анализа затрат на производство и выпуск продукции анализируется на практическом примере. В процессе проведения аналитических процедур выявлено, что наиболее приоритетным с точки зрения уровня рентабельности для производства является новый вид готовой продукции в рамках прогнозного объема обеспеченности спросом. Информация по данному виду продукции сгруппирована в таблицу 21.

Таблица 21 – Плановые показатели производства и реализации озимой пшеницы

Показатель	Номенклат. номер 070532
Цена 1 ц продукции на будущий период, руб.	1 000
Себестоимость единицы продукции, возможной к выпуску в следующем отчетном году, руб.	300
Объем продаж исходя из спроса и возможности ее выпуска, руб.	19 600
Себестоимость объема продаж продукции, руб.	17 400
Прибыль от продаж на планируемый период, руб.	2 200

Сведения, представленные в таблице 21, формируются в процессе осуществления ряда аналитических процедур на основе внешней неучетной информации о величине потенциального спроса, средней рыночной цене продукции, предполагаемом уровне затрат исходя из технологии производства озимой пшеницы. При этом часть неучетной информации о конкретном виде сельскохозяйственной продукции трансформируется в учетно-аналитической системе сельскохозяйственной организации в учетную информацию. Предполагаемая себестоимость реализации будет списываться

на счет 90 «Продажи» по мере реализации данного вида продукции покупателю по учетным ценам, и лишь в конце месяца – с учетом фактически произведенных затрат.

При стопроцентном осуществлении плана на счете 43 фактическая себестоимость будет формироваться на отдельном субсчете, а при реализации нового вида продукции в учете будет сформирована проводка по списанию себестоимости в учетных ценах.

Важным фактором роста объемов реализации продукции является составление прогноза продаж (Рисунок 39).



Рисунок 39 – Факторы роста объемов реализации продукции

При этом учитывают комплексное влияние множества факторов, основными из которых являются:

1) сложившийся уровень потребления и реализации продукции и его зависимость от покупательских фондов. Анализ этих данных позволяет выявить тенденции в спросе на отдельные группы сельскохозяйственной продукции. По той продукции, на которую спрос удовлетворяется полностью, фактическая продажа в определенной мере характеризует размер платежеспособного спроса;

2) уровень производства отдельных предметов потребления и, соответственно, изменение объема и структуры ресурсов.

Таким образом, учетно-аналитическая система затрат направлена на отслеживание - как тактическое, так и стратегическое - изменений ключевых показателей себестоимости, определение вызвавших их причин и поиск возможных резервов снижения затрат на производство продукции для повышения конкурентоспособности сельскохозяйственного предприятия.

### 3.2 Методика анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции

Функционирование механизма учетно-аналитической системы сельскохозяйственной организации обеспечивается взаимодействием трех элементов данной системы – подсистемы учета, аудита и анализа. Организация рационального ведения учета сопряжена с рядом аналитических процедур, которые позволяют учетному работнику выбрать наиболее приемлемый вариант ведения учета среди разрешенных к применению в бухгалтерской практике нормативно-правовыми актами в сфере бухгалтерского и налогового законодательства.

Рассмотрим влияние методов формирования затрат и себестоимости на финансовые результаты деятельности в рамках экономического анализа, который проводится по следующему алгоритму.

На первом этапе выбора оптимального метода формирования себестоимости целесообразно провести отбор методов формирования себестоимости, рекомендованных к применению на сельскохозяйственных предприятиях. Важная роль в оценке и управлении себестоимостью отводится анализу затрат на производство продукции растениеводства (Рисунок 40).

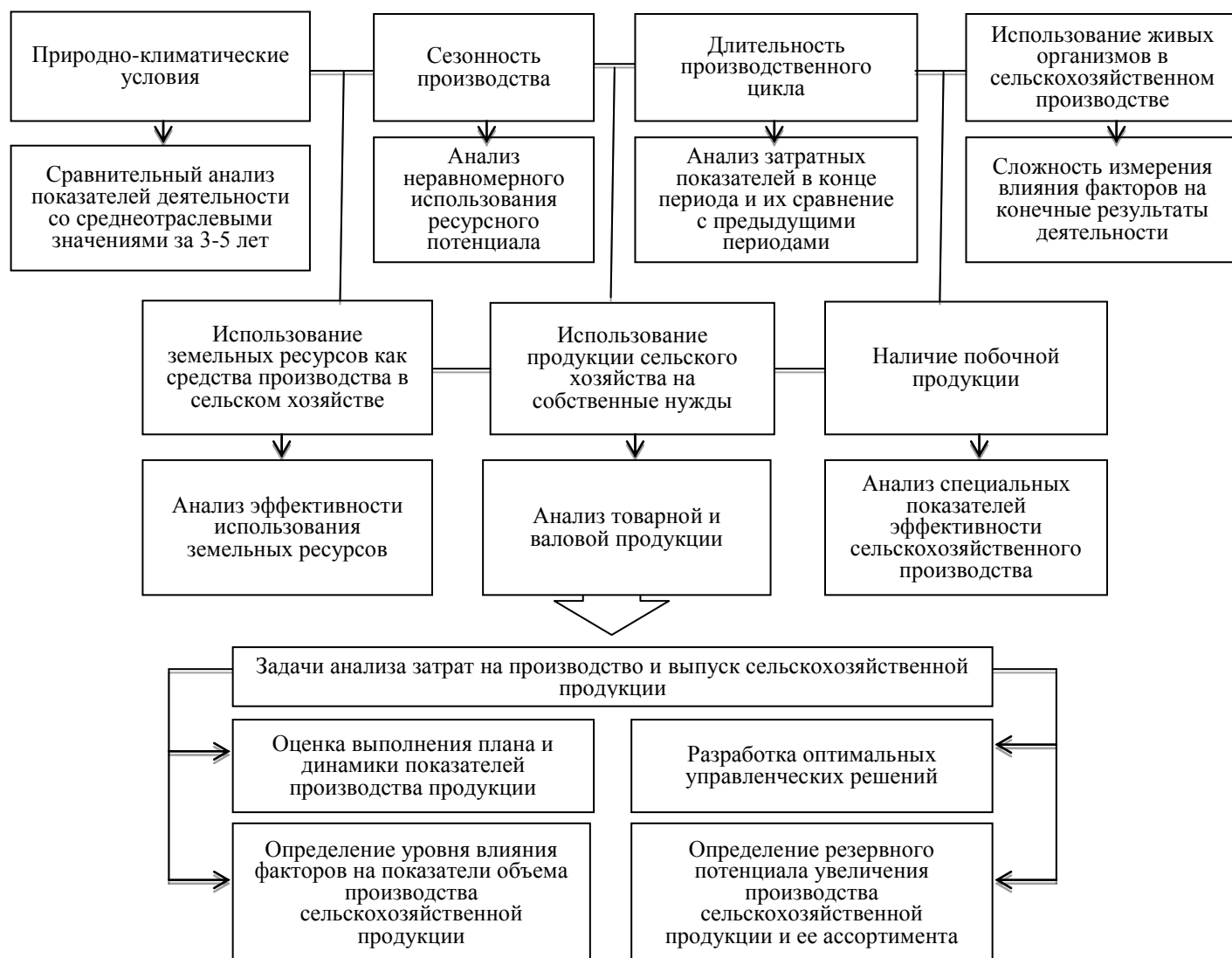


Рисунок 40 – Методы анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции

На втором этапе выбора оптимального метода формирования себестоимости определяются недостатки использования в учетно-аналитической системе конкретных методов формирования себестоимости. В частности, проблематичность применения нормативного метода обусловлена ограниченными возможностями сельскохозяйственного производства даже в области краткосрочного планирования. В условиях относительно узкой ассортиментной линейки выпускаемой растениеводческой продукции, в условиях постоянно меняющихся цен на сырье, использование целого ряда норм и нормативов является нецелесообразным. Соответственно, возможным

остаётся применение отдельных элементов нормативного метода в учетно-аналитической системе.

Проблематичность применения в учете метода формирования усеченной себестоимости, по мнению главного бухгалтера, обусловлена трудностью выделения постоянной и переменной частей затрат, что затрудняет анализ себестоимости и существенно снижает эффективность и полезность данного метода с учетом специфики деятельности сельскохозяйственной организации.

Для анализа затрат необходимо провести анализ производства продукции растениеводства по отдельным культурам (Таблица 22).

Таблица 22 – Динамика производства продукции растениеводства сельскохозяйственной организации за 2009-2012 гг.

Валовой сбор продукции растениеводства, ц	Год				Темпы роста, %	
	2009	2010	2011	2012	2012/2009	2012/2011
Озимая пшеница	8 154	7 318	7 542	8 000	98%	106%
Яровая пшеница	8 548	7 248	8 462	8 690	102%	103%
Овес	422	328	346	432	102%	125%
Соя, горчица	0	176	176	180	-	102%
Многолетние травы	7 254	6 854	7 645	8 000	110%	105%
Однолетние травы	952	645	975	1 000	105%	103%
Общий валовой сбор	25 330	22 569	25 146	26 302	104%	105%

Анализируя данные таблицы 22, можно сделать вывод, что динамика производства продукции растениеводства за 2009-2012 гг. неоднозначна. Сравнивая данные за 2009 год и отчетный год, наблюдается положительная тенденция роста объема сбора продукции растениеводства на 4%. В основном это объясняется ростом показателя по таким культурам, как яровая пшеница (на 102%), овес (102%), многолетние травы и однолетние травы (110% и 105% соответственно). Негативно сказалось снижение объемов сбора озимой пшеницы на 154 ц (2%). Однако сравнивая данные 2011 г. и 2012 г., становится ясным, что сбор продукции растениеводства увеличивается постепенными темпами. В целом сбор продукции за 2012 год увеличился незначительно, на 5% (на 1 165 ц).

В результате проведенных расчетов можно сделать вывод, что производство продукции растениеводства в сельскохозяйственной организации с каждым годом увеличивается, кроме 2010 года. Однако в остальные годы наблюдается рост показателей.

Динамика производства продукции растениеводства сельскохозяйственной организации представлена на рисунке 41. Структура затрат на производство продукции представлена на рисунке 42.

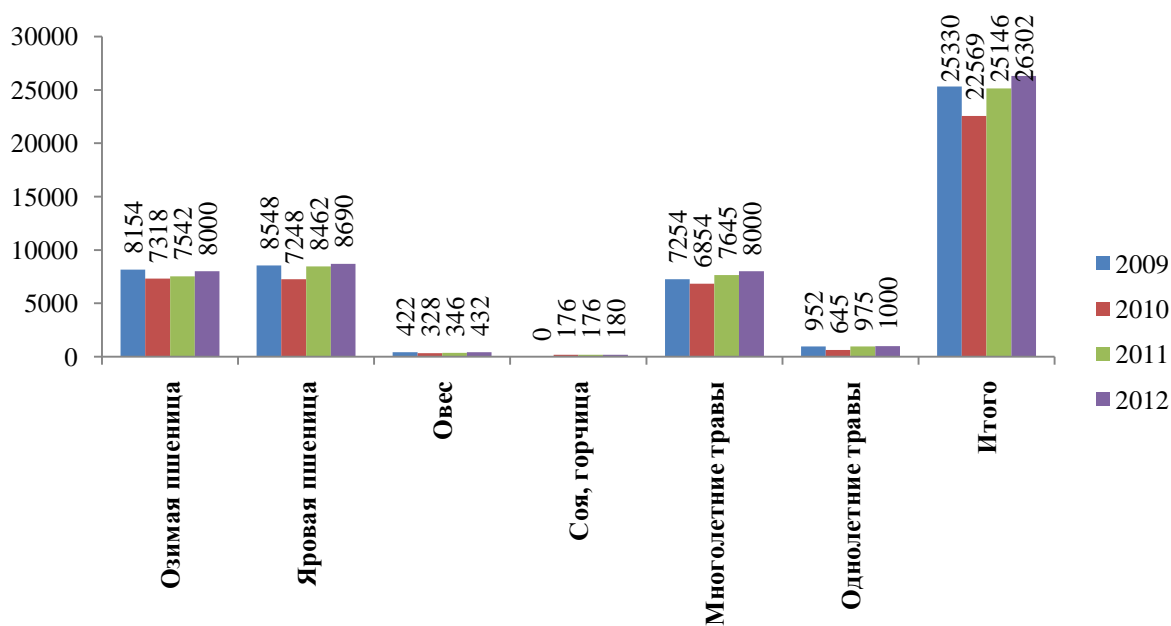


Рисунок 41 – Динамика производства продукции растениеводства сельскохозяйственной организации

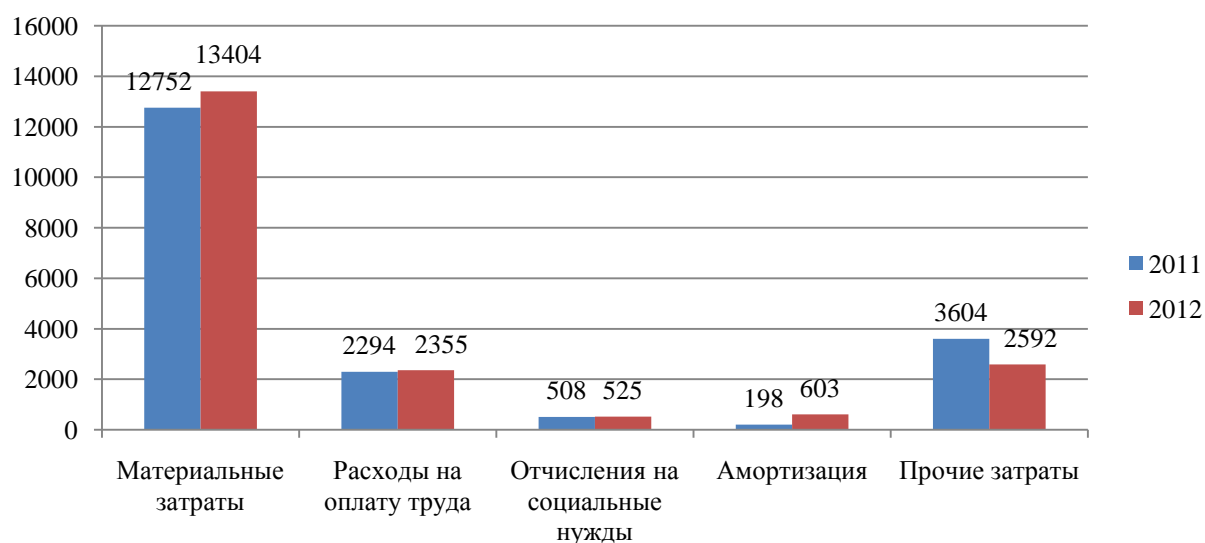


Рисунок 42 – Структура затрат на основное производство продукции сельскохозяйственной организации



В 2012 г. основную долю затрат, сохраняя тенденцию 2011 г., составили материальные затраты (66%). За отчетный год наблюдается рост практически всех видов затрат: материальные затраты и амортизационные отчисления увеличились на 5%, а расходы на оплату труда и социальные отчисления – на 3%. В 2012 году по сравнению с 2011 годом снизились только прочие затраты на 28%, что является положительной тенденцией.

В сельскохозяйственной организации затраты подразделяются на следующие виды (Рисунок 43).

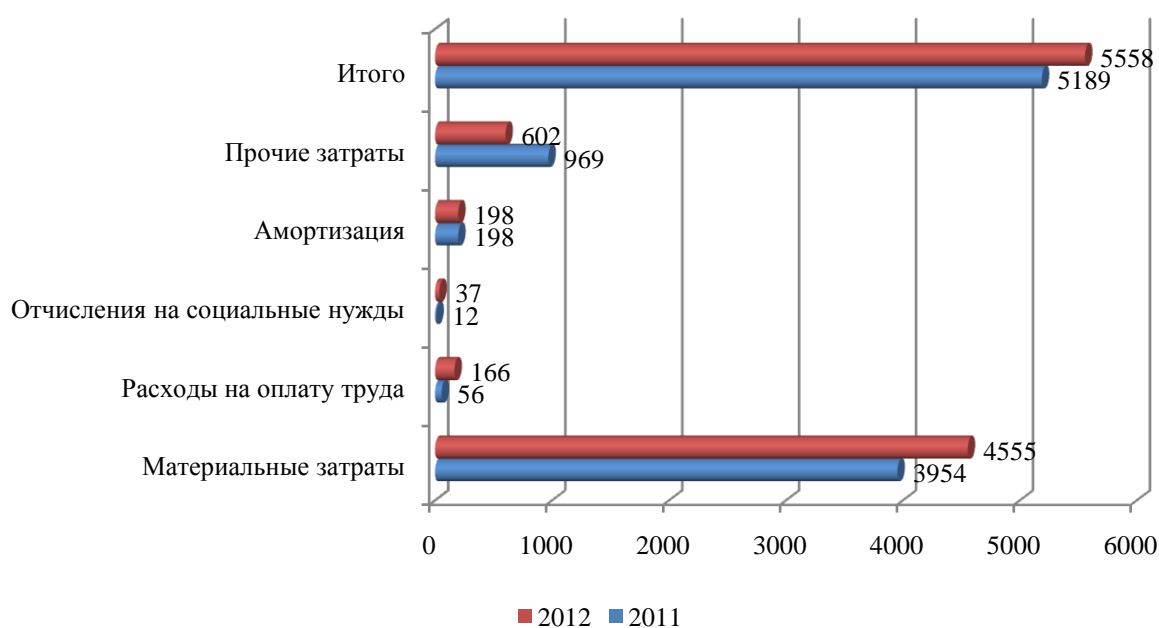


Рисунок 43 – Структура затрат на производство продукции растениеводства

В целом расходы на производство продукции растениеводства в 2012 году увеличились на 7%: с 5 189 тыс. руб. до 5 558 тыс. руб. Амортизационные отчисления остались на уровне 2011 года: 198 тыс. руб. Тенденцию к снижению в 2012 году имеет показатель прочих затрат, который снизился на 38% (на 367 тыс. руб.).

Все остальные статьи затрат имеют явную тенденцию к увеличению: материальные затраты увеличились на 15%, расходы на оплату труда выросли на 110 тыс. руб., а отчисления на социальные нужды увеличилась в 3 раза по сравнению с 2011 годом.

Группировка затрат по элементам необходима для исследования материалоемкости, энергоемкости, трудоемкости, фондоемкости и определения влияния технического прогресса на структуру затрат. Анализ управления затратами на растениеводство проводится с помощью абсолютных и относительных показателей (Таблицы 23 и 24).

Таблица 23 - Анализ управления затратами сельскохозяйственной организации с применением абсолютных и относительных показателей

Элементы затрат	Сумма, тыс. руб.		Структура затрат, %	
	2011г.	2012г.	2011г.	2012г.
Состав и структура затрат на производство зерна (абсолютные показатели)				
Материальные затраты:	12 752	13 404	65,89	68,81
в т.ч.: семена и посадочный материал	583	839	3,01	4,31
корма	4 432	4 122	22,90	21,16
удобрения	1 657	1 056	8,56	5,42
электроэнергия	1 366	1 693	7,06	8,69
нефтепродукты	1 573	2 421	8,13	12,43
материалы для ремонта	2 830	2 910	14,62	14,94
прочие материальные затраты	311	363	1,61	1,86
Затраты на оплату труда	2 294	2 355	11,85	12,09
Отчислениями на социальные нужды	506	525	2,61	2,70
Амортизация	198	603	1,02	3,10
Прочие затраты	3 604	2 592	18,62	13,31
Итого затраты растениеводства	19 354	19 479	100	100
Относительные показатели				
Уровень затрат	-	-	45,6	36,9
Издержкоотдача	-	-	219,3	270,8
Рентабельность затрат	-	-	17,09	11,59
Темп изменения абсолютной суммы и уровня затрат	-	-	2,15	0,64

Как видно из таблицы 23, затраты предприятия по производству зерна в 2012 году по сравнению с 2011 годом увеличились на 125 тыс. руб. За рассматриваемый период уменьшился показатель прочих затрат на 1 012 тыс. руб. Наибольший рост в 2012 году наблюдается у показателей по следующим статьям затрат: материальные затраты на 652 тыс. руб. ( в т.ч. затраты на посадочный материал выросли на 144%, нефтепродукты – на 154%, электроэнергию – на 124%), амортизационные отчисления увеличились на 405 тыс. руб. Также произошло изменение структуры затрат: наиболее значимо увеличилась доля материальных затрат на 3% и амортизационных отчислений на 2%. Доля затрат на оплату труда и на социальные нужды

осталась практически такой же, как и в 2011 году (увеличилась на 0,21% и 0,08 % соответственно). Наблюдается снижение доли прочих затрат на 5,3%.

Таблица 24 – Анализ управления затратами на растениеводство при помощи относительных показателей

Показатель	Формула расчета	Расчет показателя	Значение показателя	
			2011 год	2012 год
Уровень затрат ( $Z_M$ )	$Z_M = Z / TO_p * 100$ где Z - затраты; Top - розничный товарооборот	$Z_{M 2011} = \frac{5189}{11382} \times 100$  $Z_{M 2012} = \frac{5558}{15049} \times 100$	45,6	36,9
Издержкоотдача ( $И_{отд}$ )	$И_{отд} = TO_p / Z * 100$ где Z - затраты; Top - розничный товарооборот	$И_{отд 2012} = \frac{11382}{5189} \times 100$  $И_{отд 2011} = \frac{15049}{5558} \times 100$	219,3	270,8
Рентабельность затрат (Ирент)	$И_{рент} = П / Z * 100$ где Z - затраты; П – прибыль от реализации	$И_{рент 2011} = \frac{2572}{5558} \times 100$  $И_{рент 2012} = \frac{2258}{5189} \times 100$	17,09	11,59
Темп изменения абсолютной суммы и уровня затрат ( $T_z$ )	$T_z = \Delta Z / Z_{баз} * 100$ Где $\Delta Z$ – размер изменения абсолютной суммы затрат; $Z_{баз}$ – базовая сумма затрат	$T_{z 2011} = \frac{(19354 - 18938)}{19354} \times 100$  $T_{z 2012} = \frac{(19479 - 19354)}{19479} \times 100$	2,15	0,64

В сельскохозяйственной организации уровень затрат в 2011 превысил данный показатель в 2012 году. Получается, что в 2011 году на 100 рублей реализованной продукции пришлось 46 рублей затрат, а в 2012 году данный показатель составил 37 рублей, что является положительной тенденцией.

На его уровень оказывают влияние как объективные, так и субъективные, как внешние, так и внутренние факторы.

Издержкоотдача в 2012 году показала, что на 100 рублей произведенных предприятием затрат, объем товарооборота составил 271 рубль. Данный показатель превысил показатель в 2011 году на 51 рубль. Сумма прибыли в 2011 году, полученной на сто рублей произведенных затрат, равна 17,09.

Темп изменения абсолютной суммы и уровня затрат в 2012 году

составил 2,15, что свидетельствует об интенсивности изменения объема и уровня затрат. В 2011 году темп изменения был меньше (0,64).

В процессе управления хозяйственной деятельностью предприятия необходимо выявить причины, влияющие на объем производимой продукции. Исходные данные для факторного анализа валового сбора озимой пшеницы в сельскохозяйственной организации представлены в таблице 25.

Таблица 25 – Исходные данные для факторного анализа валового сбора озимой пшеницы в сельскохозяйственной организации

Показатель	Год		Изменение	
	2011	2012	абсолютное	относительное, %
Размер посевной площади, га	386	400	14	103,63
Убранная площадь, га	378	400	22	105,82
Урожайность, ц/га	16	18	2	112,50
Валовой сбор, ц	6 048	7 200	1 152	119,05

На основе детерминированной факторной модели фактического валового сбора продукции растениеводства определяется степень влияния каждого фактора на валовой сбор озимой пшеницы методом цепной подстановки:

$$BC_0 = S_0 \times Y_0 = 386 \times 16 = 6\,176 \text{ (ц)}$$

$$BC_{\text{усл 1}} = S_1 \times Y_0 = 400 \times 16 = 6\,400 \text{ (ц);}$$

$$BC_{\text{усл 2}} = S_{\text{убр}} \times Y_0 = 400 \times 16 = 6\,400 \text{ (ц);}$$

$$BC_1 = S_{\text{убр}} \times Y_1 = 400 \times 18 = 7\,200 \text{ (ц).}$$

Общее изменение валового сбора яровой пшеницы:

$$\Delta BC = BC_1 - BC_0 = 7\,200 - 6\,176 = 1\,024 \text{ (ц)}$$

В том числе за счет изменения:

а) за счет площади посева:

$$\Delta BCS = BC_{\text{усл 1}} - BC_0 = 6\,400 - 6\,176 = 224 \text{ (ц)}$$

б) за счет гибели посевов:

$$\Delta BCG = BC_{\text{усл 2}} - BC_{\text{усл 1}} = 6\,400 - 6\,400 = 0 \text{ (ц)}$$

в) за счет урожайности:

$$\Delta \text{ВСУ} = \text{ВС } 1 - \text{ВС усл } 2 = 7\,200 - 6\,400 = 800 \text{ (ц)}$$

Из проведенного анализа данных, представленных в таблице 9 и выполненных расчетов можно сделать вывод о том, что наибольшее влияние на изменение валового сбора сельскохозяйственной продукции (озимой пшеницы) оказало увеличение урожайности на 2 ц/га, что привело к увеличению объема сбора озимой пшеницы на 800 ц. Изменение площади посева пшеницы на 14 га, обеспечило рост показателя валового сбора озимой пшеницы на 224 ц. Так как в 2012 году не было гибели посевов в результате неблагоприятных климатических условий, то это не привело к колебанию величины валового сбора озимой пшеницы.

Анализируя процесс управления, целесообразно исследовать структурные изменения посевов и определить влияние этих изменений на сумму затрат, выявить те изменения, которые приведут к уменьшению затрат на производство продукции (Таблица 26).

Таблица 26 – Расчет влияния структуры посевов на затраты сельскохозяйственной организации

Культура	Затраты на 1 га посева, руб.	Структура посевов, %			Изменение суммы затрат в среднем с 1 га, руб.
		2011 г.	2012 г.	Изменение	
Озимая пшеница	4 760	43,15	42,11	-1,04	$-1,04 * 4\,760 = -4\,950,4$
Яровая пшеница	515	11,48	9,47	-2,01	$-2,01 * 515 = -1\,035,15$
Овес	460	5,35	8,42	3,07	$3,07 * 460 = 1\,412,2$
Гречиха	1 430	28,30	26,32	-1,98	$-1,98 * 1\,430 = -2\,831,4$
Соя, горчица	976	-	13,68	13,68	$13,68 * 976 = 13\,351,68$
Итого	8 141	100	100	0	5 946,93

Результаты проведенного расчета показывают, что в 2012 г. в сельскохозяйственной организации сумма затрат на производство с 1 га озимой и яровой пшеницы уменьшилась за счет изменения структуры посевов на 4 950,4 руб. и 1 035,15 руб. соответственно. В 2012 г. появились новые виды продукции – соя и горчица, в связи с этим затраты предприятия с 1 га посевной площади увеличились на 13 351,68 руб., также увеличилась посевная площадь на выращивание овса (на 3,07%), и увеличились затраты с 1 га на 1 412,2 руб. Из-за уменьшения посевной площади одной культуры и

увеличения другой сумма затрат на производство и выпуск продукции растениеводства в целом увеличились на 5 946,93 руб.

Таким образом, учетно-аналитическая система затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции в целом решает возникающие перед ней задачи, однако она зачастую игнорирует свои контрольно-аналитические и прогностические функции.

### 3.3 Система внутреннего аудита затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции

Особенности организации сельскохозяйственного производства обуславливают определенный порядок ценообразования в этой отрасли и учета себестоимости сельскохозяйственных работ, а также достаточно сложную, обычно многоступенчатую, систему расчета себестоимости, растянутую по времени на несколько отчетных периодов.

В рамках инновационной экономики многие сельскохозяйственные предприятия сталкиваются с проблемой эффективной организации учетно-аналитической системы учета затрат на производство продукции. Практически всегда данный вопрос требует безотлагательного решения, в то же самое время к функциональности такой системы предъявляются достаточно высокие требования. Это обусловлено не только потребностью в грамотном учете и контроле расходов, необходимостью планирования деятельности, но и запросами пользователей финансовой отчетности, для которых важна прозрачность финансово-хозяйственной деятельности организации. Содействие в урегулировании подобного рода проблем, возникающих у сельскохозяйственных товаропроизводителей, могут оказать аудиторские организации. Аудиторская проверка сельскохозяйственных предприятий имеет свои особенности. Направленность и участки

предстоящий проверки, объем и способ ее проведения определяются исходя из круга вопросов, стоящих перед аудитором.

В процессе внутреннего аудита затрат в сельскохозяйственных организациях необходимо учитывать организационно-технические и методологические особенности учетно-аналитической работы.

Организационно-технические аспекты учета определяют порядок функционирования и структуру бухгалтерии (финансового или экономического отдела). Зачастую на предприятиях сельского хозяйства невозможно полностью автоматизировать ведение учета и максимально использовать возможности применяемых программ ввиду широкого территориального размаха их деятельности. Удаленность от городов многих сельскохозяйственных предприятий затрудняет проезд к ним специалистов сервисных служб по сопровождению бухгалтерских программ для решения возникающих вопросов в работе системы и обновления продукта. Кроме того, дефицит квалифицированного персонала, знающего тонкости функционирования современного бизнеса, существенно отражается на результативности работы финансовых и управленческих подразделений предприятия. Организационно-технические аспекты в российской литературе по учету сельскохозяйственных предприятий практически не освещаются.

Методический аспект определяется выбранным порядком сбора, регистрации и оценки учетно-аналитической информации. Он неразрывно связан с положениями бухгалтерского, налогового и гражданского законодательства. В распоряжении сельскохозяйственного предприятия находится ряд альтернативных методов и способов, затрагивающих разнообразные аспекты ведения бизнеса. Например, режим налогообложения, метод списания материалов в производство, метод начисления амортизации в учете и т.д. Определив баланс между ними, предприниматель может эффективно выстроить работу не только отдельных структурных подразделений, в частности, бухгалтерии, но и организации в целом.

Значимость учета на предприятиях сельского хозяйства определена двумя факторами: во-первых, потребностями внутреннего контроля, а во-вторых, необходимостью представлять сведения о финансово-хозяйственной деятельности в форме отчетности в соответствующие государственные органы. Учет на предприятии должен быть организован таким образом, чтобы своевременно и в полном объеме снабжать бухгалтера информацией, требующейся для составления отчетов. Перечисленные обстоятельства снижают оценку достоверности системы внутреннего контроля как в процессе внешнего, так и в процессе внутреннего аудита.

На подготовительном этапе аудиторской проверки учета затрат необходимо установить цель и задачи аудиторской проверки. Определяя цель внутреннего аудита затрат для сельскохозяйственного предприятия, можно сформулировать ее как снижение вероятности, что в финансовых отчетах, публикуемых предприятием, содержатся ложные и неточные сведения. В ходе проведения аудиторской проверки затрат аудитору необходимо изучить и подтвердить в своем отчете следующие вопросы: соблюдение норм действующего законодательства и отраслевых рекомендаций; достоверность производимых на предприятии начислений затрат; сверку данных аналитического и синтетического учета; проверку правильности оформления затрат на производство и реализацию сельскохозяйственной продукции; отражение данных бухгалтерского учета затрат в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия.

Считаем, что модель аудита затрат на производство продукции сельскохозяйственного предприятия включает следующие основные составляющие: предмет, функции, методический инструментарий, документальное оформление, стадии, приемы, виды, риск, элементы, нормативы (Рисунок 44).





Рисунок 44 – Модель аудита затрат на производство продукции сельскохозяйственного предприятия

Внутренние факторы, влияющие на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанные с его индивидуальными особенностями предполагают, что сельскохозяйственное предприятие имеет в организационной структуре два структурных подразделения, отвечающих непосредственно за учет и расчет затрат – бухгалтерию и экономический отдел, при этом в ходе аудиторской проверки необходимо использовать документацию данных структурных единиц.

Опыт аудиторских проверок определил, что для сельскохозяйственных организаций одним из слабых мест в работе учетно-аналитической системы затрат является контроль за движением товарно-материальных ценностей. Во многих случаях отсутствие такого контроля можно объяснить спецификой территориального разделения труда. Поэтому выборочная инвентаризация с участием аудитора приобретает довольно большую значимость. Особое внимание уделяется дорогостоящим, легко реализуемым материалам.

Источниками информации для проведения аудита учета затрат и формирования себестоимости продукции традиционно являются как первичные документы в соответствии с рекомендованными отраслевыми унифицированными формами, так и учетные регистры аналитических и синтетических счетов учета. При проведении внутреннего аудита информационная база расширяется за счет включения в ее состав информационных источников из числа внутренней управленческой отчетности организации, что применительно к сельскохозяйственной организации позволяет использовать данные статистической отчетности, периодических производственных отчетов и прочие информационные источники. Такой подход будет способствовать повышению эффективности внутреннего контроля над результатами деятельности конкретных центров ответственности сельскохозяйственной организации<sup>1</sup>.

Тесты позволяют установить, насколько контроль расчетных операций

---

<sup>1</sup> Адамс Р.Д. Основы аудита / Р.Д.Адамс - М.: Аудит-Юнити. - 2000. - 398 с.

по планированию затрат в сельскохозяйственной организации отвечает современным требованиям, и насколько действующая учетно-аналитическая система соответствует потребностям организации. Данные вопросы помогают аудитору выявить участки, требующие более тщательного исследования, и составить план проверки.

При ответе на вопросы и для наиболее быстрой оценки полученных результатов используют цифры от нуля до трех:

- 0 – отсутствие учета;
- 1 – низкий уровень организации учета;
- 2 – средний уровень организации учета;
- 3 – высокий уровень организации учета.

Проведя оценку полученных результатов и получив общее представление об организации учета на предприятии, аудитор может перейти к более углубленной проверке<sup>1</sup>.

По нашему мнению, в ходе осуществления аудита себестоимости может применяться следующая система тестов и вопросов (Таблица 27).

Таблица 27 - Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство

Содержание вопроса или объект исследования	Выводы и решения аудитора
Внутренний контроль	
1. Осуществляется ли контроль требований на материалы и табелей учета рабочего времени?	да
2. Используется ли нумерация документов для контроля за их достоверностью?	да
3. Осуществляется ли сверка документов на отпуск материалов, документов по учету труда и производственных отчетов?	да
4. Установлены ли нормы затрат?	нет
5. Составляются ли и как контролируются сметы общепроизводственных, общехозяйственных расходов?	нет
6. Соблюдается ли график документооборота по учету затрат на производство?	нет
7. Проводятся ли инвентаризации незавершенного производства?	да
Система учета	
8. Правильно ли классифицируются затраты по элементам и по статьям калькуляции?	да
9. Соответствует ли выбранный метод учета затрат особенностям производства и как соблюдается он на практике?	да
10. Обеспечивает ли применяемая методика учета нормируемых расходов их правильное налогообложение?	нет
11. Ведется ли учет потерь от брака?	нет

<sup>1</sup> Андреев В. Д. Практический аудит / В.Д. Андреев. - М.: Экономика. - 2005. - 366 с.

12. Определены ли методы списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов?	да
13. Определена ли схема сводного учета затрат на производство?	нет
14. Осуществляется ли проверка данных по сегментам затрат и данных сводного учета?	нет
15. Соблюдается ли принцип временной определенности фактов при учете затрат?	нет
16. Как часто производится сверка данных аналитического и синтетического учета затрат на производство?	Раз в квартал

При проведении оценки состояния системы учета и внутреннего контроля на предприятии было выяснено, что надежность составляет 8 из 16 баллов, что соответствует среднему уровню. Таким образом, при проведении аудита аудитор не может полностью полагаться на систему внутреннего контроля. В результате полученного понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также тестов средств контроля аудитор может понять, какие недостатки существуют в этих системах.

В первую очередь, по нашему мнению, в процессе внутреннего аудита нужно проконтролировать на основании первичных документов достоверность распределения по конкретным счетам отдельных видов расходов. Отклонения, которые были обнаружены в процессе проверки, отражаются в рабочих документах аудитора. Затем аудитор выявляет их количественное влияние на показатели финансовой отчетности (Таблица 28).

Таблица 28 – Рабочий документ «Таблица выявленных нарушений по однородным группам хозяйственных операций»

Наименование документа, №, дата	Разработочная таблица №5 за 02.02. 2012 г.
Краткая характеристика нарушения	Завышена сумма начисленной амортизации по сооружению (инв. №112104) на 824 руб.
Нормативные документы, которые нарушены	Норма, применяемая в расчете не соответствует нормам
Рекомендации аудитора	Пересчитать сумму амортизации и скорректировать себестоимость продукции

Влияние выявленных нарушений на бухгалтерскую отчетность отображает рабочий документ «Оценка влияния выявленных нарушений на показатели бухгалтерской отчетности» (Таблица 29).

Таблица 29 – Рабочий документ «Оценка влияния выявленных нарушений на показатели бухгалтерской отчетности»

Краткая характеристика нарушения	Завышена сумма начисленной амортизации объектов основных средств за 02.02.2012 г.
Расчет количественного влияния нарушения на изменяемый показатель	Сумма амортизации основных средств по данным предприятия – 218325 руб, по данным аудитора – 201555. Излишне начисленная амортизация – 16770 руб.
Наименование изменяющегося показателя	1. Себестоимость выпуска продукции; 2. Остаточная стоимость основных средств
Скорректированное значение показателя	1. $1356010 - 16670 = 1339240$ руб. 2. $3253145 + 16770 = 3269915$ руб.

Мы предлагаем следующую классификацию характерных ошибок, которые выявляются в процессе аудита учета затрат на производство продукции сельскохозяйственного предприятия (Рисунок 45).



Рисунок 45 – Классификация типичных ошибок, выявляемых при аудите затрат на производство сельскохозяйственной продукции

Полезным в системе внутреннего аудита затрат на производство сельскохозяйственной продукции может являться использование эконометрических аналитических моделей и моделей факторного анализа, так как в практике довольно часто обнаруживаются погрешности или полное отсутствие надлежащего калькулирования себестоимости продукции. Таким образом, выявленные в ходе аудиторской проверки отклонения в учете от норм действующего законодательства и принятой учетной политики фиксируются в журнале аудитора с определением количественного влияния на показатели отчетности организации.

Для проведения исследования системы внутреннего контроля можно использовать следующие методы: метод удельных весов, метод экспертных оценок, в том числе балльный, метод поэлементных затрат, метод корреляционного моделирования и другие.

В основу метода удельных весов положены статистические данные об элементах себестоимости продукта. При этом делается предположение о том, что основной удельный вес приходится на материальные затраты (50-70%), поэтому от степени точности их оценки зависит точность расчета себестоимости продукции. Что касается изменения технических параметров и показателей, то они в большей степени влияют на структуру себестоимости, чем на саму себестоимость.

Для исчисления себестоимости продукции применяют зависимость:

$$S' = \frac{S_{MH}}{L} * 100\% , \quad (1)$$

$$S_{MH} = \sum_1^{M_M} N_{mi} P_i + \sum_1^{M_N} n_i P_j , \quad (2)$$

где  $S'$  - себестоимость сельскохозяйственной продукции;

$S_{MH}$  - сумма затрат на сырье и материалы;

$L$  - удельный вес затрат на сырье и материалы в производственной себестоимости, продукции-аналога;

$M^M, M^N$  - номенклатура используемых сырья, материалов, полуфабрикатов;

$N^{Mi}$  - норма расхода материалов  $i$ - го вида на продукцию;

$P_i$  - цена единицы  $i$ - го материала;

$n^i$  - количество сырья  $i$ - го вида;

$P_j$  - цена единицы сырья  $i$ - го вида.

В основе балльного метода оценки лежит оценка по нескольким техническим параметрам с использованием системы баллов. Для данного метода характерно проведение анкетирования или иного опроса специалистов (экспертов), которые могут пояснить различные аспекты исследуемой проблемы.

На первом этапе в ходе опроса специалистов выявляют те элементы, которые влияют на себестоимость продукта в наибольшей степени. Каждому элементу  $X_j$  в зависимости от степени значимости присваивают определенный балл в соответствии с разработанной системой баллов.

Данный метод основывается на существовании линейной зависимости между себестоимостью и элементами, необходимыми для прогнозирования.

Затем рассчитывают сумму баллов для аналогичного продукта, запущенного в производство, и среднюю стоимость одного такого балла (ценностный множитель):

$$S_A = \frac{S}{\sum_1^k B_{ij}}, \quad (3)$$

где  $S_A$  - производственная себестоимость базовой продукции-аналога;

$k$  - число параметров, используемых для прогнозирования;

$B_{ij}$  - число баллов для базового изделия по  $i$ -ому параметру.

Как правило, при балльном методе достигается наибольшая точность в расчетах. Он также широко применяется в перспективных вариантах расчета.

В сельскохозяйственных регионах такие показатели, как: величина критической программы продукции сельского хозяйства и ее себестоимость, являются своеобразным индикатором для определения конкурентоспособных видов продукции данной отрасли. При выборе таких стандартов важно уделять внимание фактическим условиям осуществления деятельности хозяйствующих субъектов, учитывая качество используемых ресурсов и величину брака при выпуске продукции. В основном, стандарты предусмотрены для всех видов затрат и для цен и количества применяемых в ресурсах. Их рассчитывают по формуле:

$$H_3 = P_{pec}q_{pec} + \Delta q_{pec} + \Delta P_{pec} \quad (4)$$

где  $P_{pec}$  - расчетная (перспективная) цена использования ресурсов;

$q_{pec}$  - расчетное количество использованных ресурсов;

$\Delta q_{pec}$  - отклонение фактических затрат от расчетных, вызванное изменением количества использованных ресурсов;

$\Delta P_{pec}$  - отклонение фактических затрат от расчетных, вызванное изменением цен.

При учете всех затрат рассчитывается полная себестоимость продукции, а при исключении отдельных элементов из расчета – усеченная.

Таким образом, учетно-аналитическая система затрат сельскохозяйственной продукции предприятий растениеводства должна быть организована таким образом, чтобы в ней были учтены отраслевые особенности, применяемые методы учета и калькулирования себестоимости, методические рекомендации по проведению контрольных проверок. Только в этом случае можно добиться высоких финансово-экономических показателей, которые должны быть спрогнозированы и проанализированы.

Применение учетных и аналитических процедур в учетно-аналитической системе целесообразно основывать на методах экономического анализа и интегрировать в учетно-аналитическую систему



элемент внутреннего аудита затрат на производство и реализацию сельскохозяйственной продукции.

По результатам проведенного исследования, можно систематизировать рекомендации для совершенствования учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственной организации:

- использование предложенного алгоритма учетно-аналитических процедур при оценке целесообразности отдельных видов сельскохозяйственной продукции;

- практическая реализация модели внутреннего аудита и учетно-аналитической системы затрат на производство сельскохозяйственной продукции в разрезе источников информации, центров ответственности и временных периодов осуществления затрат;

- организация учета затрат с использованием резервных счетов синтетического учета;

- совершенствование форм отдельных видов управленческих регистров по учету затрат.

Внедрение данных предложений позволит повысить эффективность функционирования учетно-аналитической системы затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции с целью обеспечения аппарата управления полной и достоверной информацией для принятия экономически обоснованных управленческих решений.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сельское хозяйство является жизненно важной отраслью национальной экономики России на протяжении ряда веков. В настоящий момент предприятия сельского хозяйства, находящиеся преимущественно в состоянии стагнации, нуждаются в дополнительном финансировании для проведения коренной модернизации и повышения эффективности хозяйственной деятельности. Поэтому исследование вопросов, связанных с рационализацией учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственных товаропроизводителей, является актуальным и востребовано как учетной наукой, так и учетно-аналитической практикой.

Наличие достаточного числа проблем в сфере организации системы учета в аграрном секторе является итогом отсутствия своевременных мер по ее модернизации в прошлом. В большинстве случаев новшества в учет на сельскохозяйственных предприятиях вводились со значительным опозданием по сравнению с другими отраслями. Сегодня автоматизация и реформирование бухгалтерского учета в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности в сельском хозяйстве, к сожалению, носит декларативный характер. Специфика учетно-аналитической системы сельскохозяйственного предприятия определяется группой факторов.

1. Сельскохозяйственный производственный процесс носит довольно длительный характер, что характерно как для животноводства, так и для растениеводства. Специфика возделывания сельскохозяйственных культур определяет наличие затрат в текущем периоде при условии получения продукции в следующих временных периодах, что обосновывает временное разграничение затрат в соответствии с периодами производственного цикла, в связи с чем целесообразно деление затрат по категориям в зависимости от времени их осуществления на: затраты прошлых периодов под урожаем

текущего года, затраты текущего периода под урожай будущих лет, прочие затраты.

2. Влияние на постановку учетно-аналитической системы оказывают климатические факторы, поскольку в растениеводстве присутствует сезонность производства.

3. Сельскохозяйственное производство имеет большое территориальное распространение, что значительно уменьшает экономический эффект от использования учетно-информационных технологий.

4. Сельскохозяйственные организации осуществляют самостоятельное воспроизводство определенной части необходимых средств производства, что обуславливает наличие в учетно-аналитической системе специальных элементов счетоводства (например, счет 11 «Животные на выращивании и откорме, счет управленческого учета «Затраты на выращивание молодняка и формирование основного стада»).

5. В сельском хозяйстве основным средством производства признается земля, поэтому необходимо обеспечить точный и полный учет земельных угодий.

6. Зачастую в сельскохозяйственном производстве возникает сопряженная продукция, которую необходимо учитывать и анализировать отдельно от основной.

7. В течение года сельскохозяйственная продукция отражается по плановой себестоимости (учетной), а в конце года корректируется до фактической.

8. В сельском хозяйстве распространенной практикой является внутрихозяйственное потребление части собственно произведенной продукции, при этом косвенные расходы между растениеводством и животноводством можно распределять на произведенную продукцию только после определения ее полного объема (как правило, в конце года).

Автором выделены факторы, влияющие на функционирование учетно-

аналитической системы затрат в сельском хозяйстве:

- 1) эффективный механизм регулирования экономических отношений;
- 2) диспаритет цен на сельскохозяйственную продукцию, государственная отраслевая поддержка;
- 3) развитие инфраструктуры (сбыт, снабжение, финансовые учреждения, транспортная сеть);
- 4) качественная аграрная политика, программы ВТО;
- 5) нормативное регулирование структурных элементов УАС;
- 6) организационно-правовая форма, вид деятельности и технологические особенности;
- 7) режим налогообложения (общий, специальный);
- 8) действующая договорная политика;
- 9) организационные, технические и методические элементы учетной политики.

Определение аналитических процедур в современной теории содержит их трактовку через анализ показателей, тенденций и взаимосвязей и является довольно нечетким. Низкая эффективность применения аналитических процедур, дополняется их относительной малозатратностью и результатами применения специфического инструментария учета и аудита (наблюдение, инспектирование, запрос, подтверждение, документирование и т.п.), которые позволяют получить более достоверную информацию.

В учетно-аналитической системе аналитическую подсистему традиционно формирует финансовый, управленческий и налоговый анализ, которые в совокупности направлены на общую оценку результатов деятельности сельскохозяйственной организации в учетно-аналитической системе. Элементы аналитической подсистемы, несмотря на свою многоплановость и разнонаправленность, позволяет не только определить динамику результативных показателей, сформировать аргументы для объективной оценки показателей деятельности, но и проводить

сопоставимые сравнения для выявления тенденций развития сельскохозяйственной организации.

Важное место в структуре аналитической подсистемы занимает управленческий анализ, поскольку ориентирует аналитические результаты на потребности руководства и позволяет максимально использовать совокупность информационных данных в анализе. Кроме этого, отсутствие нормативной регламентации аналитических процедур и ограниченность пользователей результатов анализа ориентирует на комплексное проведение анализа, использование данных учета, планирования, контроля в целях принятия эффективных управленческих решений.

В учетно-аналитической системе возможно проведение внутривозвратного анализа, целью которого является анализ основных показателей деятельности (затрат, себестоимости, доходов, расходов), исполнения бюджетов центрами ответственности, выявление отклонений показателей от плана и причины таких отклонений.

Методически учетно-аналитическая система сельскохозяйственных организаций связана с выбором способа формирования информационных данных. Для сельскохозяйственных организаций квалифицированно организованная учетно-аналитическая система затрат позволяет определить факторы, влияющие на конечный результат деятельности и принятие эффективных управленческих решений.

В ходе диссертационного исследования в процессе изучения проблем постановки управленческого учета в сельскохозяйственных организациях отмечена необходимость и своевременность применения данного элемента учетно-аналитической системы. При этом управленческий учет можно рассматривать как технологию (способ) получения информации для принятия своевременных и правильных управленческих решений, включающую в себя часть информационных данных, полученных в учетной подсистеме, методы по их реклассификации, сбору, обобщению, обработке и хранению с учетом принципов адаптированности к специфике деятельности

и релевантности к принятию управленческих решений. Управленческий учет не только обеспечивает реализацию принципов (общенаучных, бухгалтерских, специфических) и теорий учета на практике, но и соблюдает интересы внутренних пользователей информации (собственников, руководства, менеджеров, работников).

С целью интеграции информации о затратах в системе управленческого учета по структурным подразделениям автором предложено внедрить модель интегрированного учета затрат. В качестве основных элементов модели можно выделить управленческий учет и систему бюджетирования, на базе которых формируется оперативная информация о затратах по бизнес-процессам, структурным подразделениям и видам деятельности.

Постановка интегрированного учета затрат на практике, базирующегося на принципах управленческого учета и способствующего достижению устойчивых, долгосрочных конкурентных преимуществ сельскохозяйственной организации, предусматривает решение ряда организационно-технических вопросов, а именно разработки и утверждения локальных нормативных актов, организационно-финансовой структуры, перечня объектов планирования, учета и контроля затрат, а также системы показателей результативности и эффективности деятельности центров ответственности.

Считаем, что в основе построения финансовой структуры сельскохозяйственной организации должно быть обоснованное распределение контролирующих и регулирующих полномочий между менеджерами среднего уровня и высшим руководством, ориентированное на повышение эффективности и результативности принятия управленческих решений, и, в конечном счете, предполагающее солидарную ответственность за финансовые результаты деятельности. Необходимым условием постановки управленческого учета затрат по центрам ответственности является их рациональное выделение в организационной структуре с точки зрения адекватности.

Трансформация стратегических целей на уровень структурных подразделений и отдельных сотрудников достигается за счет обоснованного определения показателей эффективности деятельности и согласованных с ними показателей для каждого центра ответственности. При этом необходима разработка и утверждение системы показателей, которая будет использоваться для оценки результативности и эффективности деятельности каждого центра ответственности.

В рамках диссертационного исследования для выделяемых центров финансовой ответственности предложено применять следующие показатели результативности и эффективности деятельности:

- по центру нормативных затрат: достижение планового уровня затрат на единицу продукции, выполнение технологических операций в оптимальные сроки;
- по центру управленческих затрат: нормативы бюджета расходов;
- по центру маржинального дохода: сумма маржинального дохода по подразделению и на 1 га посевных площадей, урожайность сельскохозяйственных культур, себестоимость продукции (по переменным затратам);
- по центру прибыли: сумма чистой прибыли, рентабельность реализации продукции;
- по центру инвестиций: сумма чистой прибыли, рентабельность активов.

Бюджетное управление сельскохозяйственной организации и формирование центров финансовой ответственности позволяют коренным образом изменить систему управления затратами и нацелить ее на сближение стратегических интересов предприятия и индивидуальных интересов сотрудников, прежде всего, за счет установления четкой связи материального вознаграждения менеджеров с эффективностью работы центров финансовой ответственности, повышения качества оценки их деятельности и усиления контроля над расходами.

В этой связи целесообразно утвердить оптимальный набор условий и формализованных показателей премирования работников центров финансовой ответственности (ЦФО), характеризующих эффективность деятельности соответствующих структурных подразделений сельскохозяйственной организации. Под условием премирования понимаем централизованно устанавливаемый и контролируемый ЦФО параметр деятельности, отклонение от которого как в сторону повышения, так и снижения не допускается. Например, премирование работников Центра маржинального дохода предлагаем производить по фиксированному проценту от маржинального дохода структурного подразделения. Условием выплаты премии является выполнение подразделением производственной программы по урожайности сельскохозяйственных культур и непревышение себестоимости единицы продукции.

С целью адаптации модели премирования работников центра финансовой ответственности в диссертации сделана накладка предлагаемого механизма на фактические данные.

Исходя из фактической суммы маржинального дохода, полученного центром финансовой ответственности, премиальный фонд за 2012 год составил 2 768,6 тыс. руб. Однако, в соответствии с предложенным механизмом должны быть выполнены показатели производственной программы по урожайности сельскохозяйственных культур и непревышению себестоимости единицы продукции (по переменным затратам). Основанием для расчета бюджета затрат является планируемая производственная программа подразделения.

С применением управленческих счетов сельскохозяйственная организация имеет возможность сгруппировать затраты в системе финансового учета для целей управления по элементам и статьям затрат, по полной себестоимости отдельных видов продукции, а также по местам возникновения затрат.



Кроме этого, на этапе постановки управленческого учета по центрам ответственности необходимо составление смет, выполнение которых оценивается в последующем, и отчетов центров ответственности, включающих только те статьи затрат, на которые может повлиять должностное лицо, ответственное за деятельность каждого центра.

В диссертационном исследовании определено, что для сельскохозяйственной организации управленческий учет сам не является целью, а предназначен для достижения максимальной эффективности в бизнесе, поскольку информация, формируемая в нем необходима для принятия обоснованных управленческих решений. В связи с этим управление сельскохозяйственной организацией опирается на следующие управленческие функции: планирование, организация, мотивация, контроль. В условиях развития инновационной экономики необходимо обеспечивать максимально эффективную работу системы управления с помощью генерирования полной и достоверной информацией процесса принятия управленческих решений. Поэтому учетно-информационное обеспечение затрат сельскохозяйственных предприятий формируется посредством составляющих учетно-аналитической системы: управленческого учета, отчетности, бюджетирования и внутреннего контроля. Система управленческого учета и отчетности затрат на сельскохозяйственных предприятиях, должна быть организована следующим образом.

Учетно-аналитическая система затрат направлена на отслеживание тактических и стратегических изменений показателей себестоимости, поиск возможных резервов снижения затрат на производство продукции для повышения конкурентоспособности сельскохозяйственного предприятия.

Функционирование механизма учетно-аналитической системы обеспечивается взаимодействием трех ее элементов – подсистемы учета, аудита и анализа. Организация рационального ведения учета сопряжена с рядом аналитических процедур, которые позволяют выбрать наиболее приемлемый вариант ведения учета среди разрешенных к применению в

учетной практике нормативно-правовыми актами. В диссертационном исследовании предложена методика выбора направлений анализа затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции, включающая следующие этапы.

На первом этапе целесообразно провести отбор методов анализа затрат и формирования себестоимости, на использование которых оказывают влияние следующие факторы: природно-климатические условия, сезонность и длительность производственного цикла, использование в процессе производства живых организмов и земельных ресурсов, наличие побочной продукции. Влияние каждого фактора определяет соответствующее направление аналитической работы.

На втором этапе выбора оптимального метода определяются недостатки использования в учетно-аналитической системе конкретных методов формирования себестоимости. В частности, проблематичность применения нормативного метода может быть обусловлена ограниченными возможностями сельскохозяйственной организации в области краткосрочного планирования. В условиях относительно узкой ассортиментной линейки выпускаемой растениеводческой продукции, в условиях постоянно меняющихся цен на сырье использование целого ряда норм и нормативов является нецелесообразным. Соответственно, возможным остается применение отдельных элементов нормативного метода в учетно-аналитической системе сельскохозяйственной организации.

Проблематичность применения метода формирования усеченной себестоимости обусловлена трудностью выделения постоянной и переменной частей затрат, что затрудняет анализ затрат и себестоимости и существенно снижает эффективность и полезность данного метода с учетом специфики деятельности.

На третьем этапе считаем необходимым проведение анализа производства продукции растениеводства по отдельным культурам; анализа структуры затрат; группировку затрат по элементам в целях исследования

материалоемкости, энергоемкости, трудоемкости, фондоемкости и определения влияния технического прогресса на структуру затрат; анализа управления затратами с применением абсолютных и относительных показателей.

На четвертом этапе исследуется влияние объективных и субъективных факторов на уровень затрат, в частности, изменение объема и структуры выпуска сельскохозяйственной продукции, изменение уровня постоянных и переменных затрат, ресурсоемкости продукции, изменение среднего уровня цен на продукцию из-за ее качественных характеристик или в связи с инфляцией.

Для принятия управленческих решений исследуются факторы, оказывающие влияние на изменение объема и структуры выпуска сельскохозяйственной продукции. В диссертации на основе построенной факторной модели фактического валового сбора продукции растениеводства определена степень влияния каждого фактора на валовой сбор озимой пшеницы сельскохозяйственной организации методом цепной подстановки.

На четвертом этапе выявляются причины изменений в объеме и структуре выпуска сельскохозяйственной продукции и структуре посевов, анализируется влияние факторов на сумму затрат, а также определяется целесообразность произошедших изменений с позиции сокращения затрат на производство продукции.

Результаты проведенного в диссертации анализа по предложенной методике показывают, что сумма затрат на производство с 1 га озимой и яровой пшеницы уменьшилась за счет изменения структуры посевов. Таким образом, учетно-аналитическая система затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции в целом решает возникающие перед ней задачи, однако она зачастую игнорирует свои контрольно-аналитические и прогностические функции.

Особенности организации сельскохозяйственного производства обуславливают определенный порядок ценообразования в этой отрасли и

учета себестоимости сельскохозяйственных работ, а также достаточно сложную, многоступенчатую систему расчета себестоимости, растянутую по времени на несколько отчетных годов. Считаем, что модель аудита затрат на производство продукции сельскохозяйственного предприятия включает следующие основные составляющие: предмет, функции, методический инструментарий, документальное оформление, стадии, приемы, виды, риск, элементы, нормативы.

Значимым в системе внутреннего аудита затрат на производство сельскохозяйственной продукции является использование эконометрических аналитических моделей и моделей факторного анализа, так как на практике довольно часто обнаруживаются погрешности или полное отсутствие надлежащего калькулирования себестоимости продукции.

Подсистема внутреннего аудита состоит из внутреннего контроля и предусматривает периодическое проведение инвентаризации. Для упрощения контрольных процедур в диссертации разработана система тестов и вопросов. По последствиям тестирования проводится оценка надежности систем и сопоставляется с первоначальными значениями, принятыми на стадии планирования аудита, отклонения фиксируются в рабочих документах аудиторов.

В качестве основы методической базы прогностического элемента учетно-аналитической системы следует использовать методы: удельных весов; экспертных оценок, например, балльный метод; поэлементных затрат; корреляционного моделирования.

Преимуществом использования метода удельных весов можно признать применение статистической информации о структуре затрат и себестоимости сельскохозяйственной продукции, при этом предполагается, что материальные затраты занимают наибольший максимальный удельный вес в себестоимости (50-70 %), точность оценки затрат определяет правильность расчета себестоимости, а структура себестоимости не зависит от изменения технических параметров деятельности. Сущность балльного

метода заключается в оценке затрат и себестоимости сельскохозяйственной продукции с помощью системы баллов, формируемой экспертами путем организованного опроса (анкетирования). Данный метод обеспечивает точность расчетов и может быть применим в целях прогнозирования.

Таким образом, учетно-аналитическая система затрат сельскохозяйственной организации отрасли растениеводства должна быть сформирована с учетом отраслевых особенностей, предложенного методического инструментария учета затрат и калькулирования себестоимости и модели внутреннего аудита.

Применение в теории и практике инновационных элементов учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственных предприятий, важным элементом которой является формирование информационной системы, адекватно отражающей состояние всего производственного процесса в сельском хозяйстве и обеспечивающей своевременное и качественное принятие управленческих решений. Учетно-аналитическая система затрат сельскохозяйственных организаций в целом решает возникающие перед ней ключевые задачи, однако она практически полностью игнорирует свои контрольно-аналитические и прогностические функции, отдавая приоритет учету. Данный недостаток был устранен в ходе диссертационного исследования.

Учетно-аналитическая система затрат реализуется посредством учетных и аналитических процедур, направленных на выбор наиболее оптимального метода отражения их в учете и метода списания ресурсов в производство. Подсистема внутреннего аудита состоит из внутреннего контроля и предусматривает периодическое проведение инвентаризации. Для упрощения контрольных процедур предложена модель проведения аудиторской проверки и разработана система тестов и вопросов. Рекомендации для внедрения учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственной организации сформулированы следующим образом: использовать алгоритм учетно-аналитических процедур при оценке

целесообразности производства отдельных видов сельскохозяйственной продукции; реализовать предложенную модель внутреннего аудита в разрезе центров ответственности и временных периодов осуществления затрат; усовершенствовать формы управленческих регистров по учету затрат.

Внедрение данных предложений позволит повысить эффективность функционирования учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственного предприятия с целью обеспечения аппарата управления полной и достоверной информацией для принятия экономически обоснованных управленческих решений.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Аблеханов, И. Бюджетирование как инструмент планирования и контроля / И. Аблеханов // Предпринимательство. - 2000. - №4. - С.96-100.
2. Абрамова, Н.В. Налоговый учет / Н.В. Абрамова, Р.В. Князев, М.П. Кочкин, Л.И. Малявкина, Н.Н. Шишкоедова. – М.: ЗАО «Издательский дом «Главбух». – 2009. –С. 304.
3. Абрютина, М.С. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия / М.С. Абрютина, А.В. Грачев. – М.: Изд-во «Дис».– 2011.– С. 272.
4. Аграрные новости. Сельское хозяйство Китая [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://agro-new.ru/?p=5536>
5. Адамов, Н.А. Бюджетное планирование в организации / Н.А. Адамов, Г.А. Адамова, // Аудиторские ведомости, 2008. - № 2 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
6. Алборов, Р.А. Основы бухгалтерского учета. Учеб. Пособие / Р.А. Алборов. – М.: Дело и сервистекст. – 2007. – С. 287.
7. Алборов, Р.А. Развитие учета и контроля в системе управления сельскохозяйственным производством/ Р.А. Алборов: диссертация на соискание учен. степени д.э.н., 08.00.12. – Ижевск, 2004. – 477 с.
8. Алборов, Р.А. Управленческие аспекты учета по центрам ответственности в сельскохозяйственном производстве / Р.А. Алборов, С.М. Концевая // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2008. – № 2. – С. 40 - 47.
9. Александер, Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Пер. с англ. В.И. Бабкин, Т.В. Седова. – М.: ООО «Вершина». – 2005. –С. 768.
10. Арутюнян, Ф. Критерии и показатели эффективности аграрного производства / Ф. Арутюнян // Нормирование и оплата труда в сельском хозяйстве. – 2012. – № 3. – С. 18-27.

11. Архипов, Е.Л. Модель интегрированной системы финансового и управленческого сетевого учета / Е.Л. Архипов // Управленческий учет. – 2008. - № 7. – С. 76-81
12. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник для студентов вузов / Ю.А. Бабаев, И.П. Комисарова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 527 с.
13. Байкалова, С. Управленческий учет - нелегкая задача? / С. Байкалова // Московский бухгалтер. – 2005 г. - № 3 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
14. Балабанова, Т.В. Теория и методология управленческого анализа в учетно-аналитической системе сельскохозяйственных предприятий / Т.В. Балабанова: диссертация на соискание учен. степени д.э.н., 08.00.12. – Орел, 2012. – 313 с.
15. Бархатов, А.П. Международный учет: Учебное пособие. / А.П. Бархатов. – М.: Маркетинг. – 2011. – С. 288.
16. Барышев, С.Б. Развитие методики управленческого учета в торговых организациях / С.Б. Барышев, В.Г. Иванова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 7. – С. 75 - 79.
17. Басалаева, Е.В. Об эффективности государственного финансирования АПК / Е.В. Басалаева // Финансы. – 2006. – №7. – С. 19-23.
18. Басманов, И.А. Учет производственных расходов предприятия / И.А. Басманов. – М.: Финансы. – 2007. – С. 204.
19. Башкатова, Т.А. Совершенствование методики распределения косвенных расходов сельскохозяйственных организаций / Т.А. Башкатова, Д.В. Асадова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 29. – С. 9 - 18.
20. Бекетов, Н.В. Бюджетное планирование и бюджетирование на предприятиях / Н.В. Бекетов, Л.С. Денисова // Экономический анализ. Теория и практика. – 2008 г. - № 5 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
21. Белова, Н.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учебник / Под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. – М.: Эксмо. – 2010. – С. 608.



22. Бехтерева, Е.В. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / Е.В. Бехтерева. – «Омега-Л», 2008 г. // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

23. Бибик, Л.П. Обработка бухгалтерской информации и подготовка финансовых отчетов в соответствии с международными стандартами / Л.П. Бибик. – М., УМЦ при Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам. – 2011. – С. 48.

24. Богатырев, И.А. Особенности функционирования системы учетно-аналитического обеспечения торговых организаций / И.А. Богатырев // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 11. – С. 44 - 49.

25. Богатырева, Е.И. Составление сводной отчетности: подготовка информации текст / Е.И. Богатырева // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 3. – С. 6

26. Бондин, И.А. Механизм управления издержками производства в сельскохозяйственных организациях / И.А. Бондин: диссертация на соискание учен. степени д.э.н., 08.00.05. – Пенза, 2011. – 383 с.

27. Бородина, Е.И. Роль управленческого учета в формировании и развитии информационно-аналитического обеспечения систем управления / Е.И. Бородина // Управленческий учет. – 2008. – № 11. – С. 8-16

28. Бороненкова, С.А. Управленческий анализ текст.: Учеб. Пособие. / С.А. Бороненкова. – М.: Финансы и статистика. – 2003. – С. 315

29. Бреднев, О.Ю. Управленческий учет транзакционных издержек на машиностроительных предприятиях / О.Ю. Бреднев: диссертация на соискание учен. степени д.э.н., 08.00.12. – Орел, 2010. – 406 с.

30. Бурцев, В.В. Управленческий аудит системы бюджетирования / В.В. Бурцев // Аудиторские ведомости. - 2003. - № 12. - С. 20-24

31. Бурцев, В.В. Управленческий контроль на предприятии: методология и организация // Internet resource: <http://www.upruchet.ru>

32. Бычков, М.Ф. Бухгалтерский учет в предприятиях АПК: учеб. пособие / М.Ф. Бычков. – М.: Финансы и статистика. – 2004. – С. 208.

33. Варакса, Н.Г. Теория и методология формирования налогового механизма реализации налоговой политики на макро- и микроуровне в сельском хозяйстве / Н.Г. Варакса: диссертация на соискание учен. степени д.э.н., 08.00.0 – Орел, 2012. – 313 с.
34. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л. – 2009. – С. 167
35. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. – М.: ИКФ Омега-Л, Высшая школа, 2002. – 528 с.
36. Вахрушина, М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность / М.А. Вахрушина. – М.: АКДИ «Экономика и жизнь». – 2010. – С. 179
37. Ветрова, Л.Н. Бюджетирование – фундамент стратегии развития организации / Л.Н. Ветрова // Все для бухгалтера, 2008. - № 5 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
38. Вил, Р.В. Управленческий учет / Р.В. Вил, В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М. – 2007. – С. 346
39. Виткалова, А.П. Бюджетирование и контроль затрат в организации. – М.: Издательство «Альфа-Пресс, 2006. – 104 с.
40. Войко, А. Постановка системы бюджетирования на предприятии / А. Войко // Финансовая газета. Региональный выпуск. - 2006 - № 2. - С. 6-7
41. Волкова, О.И. Управленческий учет: учебник / О.И. Волкова. - М.: Проспект, 2007. - 467с.
42. Волохов, Ю.Г. Вопросы налогообложения АПК – единый сельскохозяйственный налог / Ю. Волохов // Агробизнес – Россия. Экономика, оборудование, технологии. . – 2008. – №1. – С. 24-29
43. Врублевский, Н.Д. Принципы организации калькуляционного учета себестоимости / Н.Д. Врублевский // Бухгалтерский учет. – №3. – 2009. - С. 49-50.

44. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики / Н.Д. Врублевский. – М.: «Бухгалтерский учет», 2004. – 376 с.

45. Газизьянова, Ю.Ю. Учет и отражение в отчетности биологических активов животноводства / Ю.Ю. Газизьянова: диссертация на соискание учен. степени к.э.н., 08.00.12. – Саратов, 2008. – 208 с.

46. Глушков, И.Е. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных, перерабатывающих и агропромышленных предприятиях. Эффективное пособие по финансовому и управленческому учету / И.Е. Глушков, Т.В. Киселева. – М.: «КНОРУС», Н.: «ЭКОР», 2001. – 507 с.

47. Голикова, О.Е. Управленческая отчетность по затратам на производство продукции / О.Е. Голикова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 6. – С. 28 - 34.

48. Головина, Т.А. Методика применения аналитических процедур для оценки затрат на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции отрасли растениеводства с учетом показателей качества / Т.А. Головина // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 15. – С. 38-42.

49. Государственная поддержка фермеров в развитых странах [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.agroinsurance.com/ru/practice/?pid=11474>

50. Государственная программа развития сельского хозяйства ВТО [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.rodina-duma.ru/data2/968.php>

51. Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bryanskobl.ru/priority/agriculture/>

52. Грант, Р.М. Современный стратегический анализ / Пер. с англ.; под ред. В.Н. Фунтова. 5-е изд. / Р.М. Грант. – СПб.: Питер. – 2008. – С. 560.

53. Гуляев, Н.С. Контроль и ревизия: Учебное пособие / Н.С. Гуляев, Е.Ю. Калиничева, Л.И. Проняева. – Орел: Изд-во ОрелГАУ. – 2007. – С. 113.
54. Гутцайт, Е.М. Аудиторская проверка с позиции теории принятия решения в условиях неопределенности / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 8. – С. 24 - 28.
55. Дорошкевич, И.Н. Сельскохозяйственные рынки: учебно-методическое пособие. Для студентов экономического факультета и высшей школы управления / И.Н. Дорошкевич. – Гродно: ГГАУ, 2008. – 118 с
56. Друри, К. Управленческий и производственный учет: Учебник: Пер. с англ. / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА. – 2009. – С.185.
57. Дусаева, Е.М. Бухгалтерский управленческий учет: теория и практические задания / Е.М. Дусаева, А.Х. Курманова. – М.: Финансы и статистика: ИНФРА-М, 2008 г. – 288 с.
58. Дымова, И.А. Международные стандарты бухгалтерского учета / И.А. Дымова. – М.: Главбух. – 2010. – С. 153.
59. Егорова, И.С. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в управленческом учете и аудите / И.С. Егорова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 9. – С. 45 - 54.
60. Емельянов, А.Е. Финансово-экономическое положение сельского хозяйства: пути оздоровления / А.Е. Емельянов // Экономист. – 2006. – №8. – С. 87-93
61. Ефремова, И.Н. Формирование стратегического управленческого учета и анализа затрат в сельскохозяйственных организациях / И.Н. Ефремова: диссертация на соискание учен. степени к.э.н., 08.00.12. - Орел, 2010. – 194 с.
62. Жарикова, Л.А. Управленческий учет: Учеб. пособие. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. – 136 с.
63. Жарылгасова, Б. Бюджетирование как основа информационного обеспечения внутреннего экономического контроля / Б. Жарылгасова,

В. Савин // Финансовая газета. – 2009 г. - № 5 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

64. Закирова, А.Р. Методология и инструментарий управленческого учета в сельскохозяйственных организациях/ А.Р. Закирова: диссертация на соискание учен. степени д.э.н., 08.00.12. – Казань, 2011. – 435 с.

65. Залевский, В.А. Бюджетирование как средство контроля систем управленческой учетно-аналитического комплекса затрат / В.А. Залевский // Управленческий учет. – 2009 г., №3. - С. 98-112

66. Залевский, В.А. Управленческий учет затрат при производстве продукции / В.А. Залевский // Современная концепция и перспективы формирования учетно-аналитической и налоговой системы на предприятиях реального сектора экономики в условиях глобализации экономических процессов и перехода на международные стандарты финансовой отчетности: материалы международной научно-практической конференции (28-30 апреля 2008 года, Орел): Орел: ОрелГТУ. – 2008. – С. 502.

67. Захарова, Е.В. Управление биологическими активами в сельскохозяйственных организациях / Е.В. Захарова: диссертация на соискание учен. степени к.э.н., 08.00.12. – Москва, 2011. – 203 с.

68. Зубарева, С.А. Основные принципы организации управленческой отчетности / С.А. Зубарева // Бухгалтерский учет. – 2008. – №12. – С. 24-29

69. Зюзин, Ю.И. Развитие методического обеспечения внешнего и внутреннего аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях / Ю.И. Зюзин: диссертация на соискание учен. степени к.э.н., 08.00.12. – Ростов-на-Дону, 2011. – 193 с.

70. Иванов, В.В. Формирование системы управленческого учета на основании процессных методов управления компанией / В.В. Иванов, П.В. Богаченко, О.К. Хан // Управленческий учет. – 2006. - №2 // Internet resource: <http://www.upruchet.ru>

71. Иващенко, Л.О. Развитие теории и методики стратегического учета в коммерческих организациях / Л.О. Иващенко. – 2008. – С. 177.

72. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.

73. Ивашкевич, В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам возникновения затрат / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2008. – №3. – С. 27-31.

74. Игнатов, С.А. Аудит учета затрат и формирования себестоимости швейных изделий / С.А. Игнатов // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция устойчивого развития налогообложения как инструмент социально-экономического регулирования хозяйствующих систем в современных условиях» (Орел, 21-23 ноября 2011 года).– Орел: ГУ-УНПК. – 2011.– С. 118

75. Игнатов, С.А. Формирование аналитической и контрольной подсистем расходуобразующих показателей в промышленности / С.А. Игнатов // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Учетно-аналитическое обеспечение формирования налоговой системы в условиях интеграции международных экономических процессов» (Орел, 23-25 мая 2011 года). – Орел: ГУ-УНП. – 2011. С. 67.

76. Илышева, Н.Н. Идентификация стратегического управленческого учета в холдинговых структурах: принципы организации и информационная структура / Н.Н. Илышева, Л.В. Юрьева // Все для бухгалтера. – 2009. – № 10. – С. 12-15.

77. Ильичев, С.Н. Экономический анализ деятельности сельскохозяйственных производителей в целях обоснования выбора высокоэффективных технологий и технических средств / С.Н. Ильичев: диссертация на соискание учен. степени к.э.н., 08.00.12. - Орел, 2011. – 205 с.

78. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. / О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика. – 2003. – С. 352.

79. Казуева, Т.С. Управление доходами и расходами предприятия: учебное пособие / Т.С. Казуева. – М.: Дашков и Кш. – 2007. – С. 188.

80. Карпова, Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Т.П. Карпова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2005. – 350 с.

81. Касторнов, Н.П. Механизм налогообложения в системе государственного регулирования АПК / Н.П. Касторнов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. – №2. – С. 46-48.

82. Касьянова, Г.Ю. Большая российская энциклопедия бухгалтера: Практические рекомендации для бухгалтера и руководителя текст. Т.1 / Под ред. Г.Ю. Касьяновой. – М.: Информцентр XXI века. – 2009. – С. 397.

83. Каштымова, Е.А. Формирование информации по затратам на производство для калькулирования себестоимости / Е.А. Каштымова, Н.А. Боброва // Аудиторские ведомости. – 2007 г. - № 4 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

84. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студентов вузов./ В.Э.Керимов. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2008. – 477 с.

85. Керимов, В.Э. Стратегический учет: Учеб. пособие / В.Э. Керимов. –М.: Омега-Л. – 2005. – С. 168.

86. Кибирева, Е.А. Методы и инструменты внутреннего контроля затрат / Е.А. Кибирева // управленческий учет. – 2008 г, №8. - С. 87-96

87. Киладзе, А. Аналитические показатели ресурсосбережения в сельском хозяйстве / А. Киладзе // Агробизнес: экономика - оборудование - технологии. – 2011. – № 3. – С. 67 – 68.

88. Киладзе, А. Экономические показатели ресурсосбережения в сельском хозяйстве / А. Киладзе // Агробизнес: экономика - оборудование - технологии. – 2011. – № 8. – С. 39 – 40.

89. Киселева, И.А. Отраслевая специфика расчета себестоимости / И.А. Киселева, // Налоговый учет для бухгалтера. – 2008 г. - № 4 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

90. Ковалев, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. Учеб. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект. – 2004. – С. 424.

91. Козлюк, Н.В. Исследование структурных составляющих учетно-аналитического комплекса / Н.В. Козлюк // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №5. – С. 31-38. - 0,7 п.л.

92. Козлюк, Н.В. Модель внутреннего аудита учета затрат на производство и выпуска сельскохозяйственной продукции / Н.В. Козлюк // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №4. – С. 46-56. - 0,8 п.л.

93. Козлюк, Н.В. Общеэкономическая характеристика состояния сельского хозяйства: зарубежные и региональные аспекты / Н.В. Козлюк // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №2. – С. 99-108. - 0,6 п.л.

94. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. / Н.П. Кондраков. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект. – 2006. – С. 448.

95. Костюкова, Е.И. Управленческий учет в различных отраслях: теория и практика: Монография / Е.И. Костюкова, А.Н. Бобрышев, В.С. Яковенко и др. – Ставрополь: СевКавГТУ. – 2009. – С. 305.

96. Костюкова, Е.И. Организационно-методические основы функционирования системы управленческого учета / Е.И. Костюкова, Т.А. Башкатова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 36 (186). – С. 12 - 18.

97. Красова, О.С. Бюджетирование и контроль затрат на предприятии: практ. пособие / О.С. Красова. – М.: Издательство «Омега-Л», 2009. – 169 с.

98. Криничная, Е.П. Теоретико-методические аспекты бухгалтерского учета и оценки биологических активов в сельскохозяйственных организациях / Е.П. Криничная: диссертация на соискание учен. степени к.э.н., 08.00.12. – Ростов-на-Дону, 2011. – 203 с.



99. Кувалдина, Т.Б. Теория и методология системы учета затрат, ориентированной на требования МСФО, в условиях динамичной рыночной среды / Т.Б. Кувалдина: диссертация на соискание учен. степени д.э.н., 08.00.12. – Орел, 2010. – 406 с.

100. Куликова, Л.И. Дисконтированная стоимость активов и обязательств как основа составления актуарного баланса / Л.И. Куликова // Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее: материалы международной научной конференции. Краснодар: Кубанский государственный университет; Просвещение-Юг. – 2010. – С. 130 – 132.

101. Кундиус, В. Бюджетирование - современная организация системы управления агропромышленным предприятием / В. Кундиус, К. Гордеев // АПК: экономика, управление. – 2006. – № 8. – С. . 16-17.

102. Лисович, Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: учеб. для вузов / Г.М. Лисович. – М.: Вузов, учеб. – 2009. – С. 317.

103. Маслова, О.Г. Алгоритм построения управленческой отчетности на сельскохозяйственном предприятии / О.Г. Маслова // Актуальные вопросы формирования налоговой системы в условиях современных методов построения эффективных многофункциональных моделей налогообложения: материалы всероссийской научно-практической конференции (16-18 декабря 2009 г., Орел). – Орел: ОрелГТУ. – 2009. – С. 391-402.

104. Маслова, О.Г. Система управленческого учета, отчетности и бюджетирования на сельскохозяйственных предприятиях/ О.Г. Маслова: диссертация на соискание учен. степени д.э.н., 08.00.12. – Орел, 2010. – 314 с.

105. Маслова, О.Г. Формирование аналитических регистров себестоимости произведенной сельскохозяйственной продукции по сегментам деятельности сельскохозяйственного предприятия / О.Г. Маслова // Актуальные вопросы формирования налоговой системы в условиях современных методов построения эффективных многофункциональных моделей налогообложения: материалы всероссийской научно-практической

конференции (16-18 декабря 2009 г., Орел). – Орел: ОрелГТУ. – 2009. – С. 369-375.

106. Мезенцева, Т.М. Финансовая стратегия развития предприятия: бюджетирование и трансфертные цены / Т.М. Мезенцева, К.С. Саенко, А.В. Поляков // Аудиторские ведомости. – 2001. - № 1 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

107. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008). // СПС «Консультант» Приказ Минсельхоза России от 06.06.2003, № 792

108. Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Учебник / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Матальцкая и др. 3-е изд., перераб. и доп. / под общ. ред. А.П. Михалкевича. – Мн.: БГЭУ, 2004, – 612 с.

109. Музыка, Т.Н. Стратегический учет в сельскохозяйственных организациях / Т.Н. Музыка. – Ставрополь. – 2009. – С. 21.

110. Нещадин, А. Опыт государственного регулирования и поддержки сельского хозяйства за рубежом [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://agroobzor.ru/econ/a-125.html>

111. Николаева, О.Е. Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М.: ЛКИ. – 2008. – С. 304.

112. Николаева, О.Е. Управленческий учет: Учебник / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М.: УРСС, 2006. – 320 с.

113. Новоселова, С.А. Формирование системы внутренней управленческой документации и отчетности в сельскохозяйственных организациях / С.А. Новоселова, А.Ю. Усанов // Все для бухгалтера. – 2010. – № 9. – С. 31 - 38.

114. Основные показатели сельского хозяйства в России в 2011 году. Статистический бюллетень / Росстат - М., – 2012. – 112 с.

115. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). – М.: ИНФРА-М, 2006. – 279 с.

116. Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т.1.Ч.1. Бухгалтерский и финансовый учет: учебник / М.З. Пизенгольц. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 480 с.

117. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методические рекомендации по его применению: Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654.

118. Платонова, Н. Формирование себестоимости в системах учета затрат // Н. Платонова // Финансовая газета. – 2005 г. - № 41, 42 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

119. Подпорин, Ю.В. Учет в сельском хозяйстве / Ю.В. Подпорин // Главбух. – 2009. – №1. – С. 12-15.

120. Полковский, Л.М. Основы управленческого учета: учебное пособие. / Л.М. Полковский. - М.: Экономика и финансы, 2003. - 320с.

121. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Приказ Минфин РФ от 29.07.1998г., №34н. В ред. Приказов Минфин РФ от 30.12.1999г., №107н, от 24.03.2000г

122. Пономарева, Н.И. Методология формирования учетно-аналитической системы строительных организаций / Н.И. Пономарева. – М., 2009. – С. 50.

123. Попова, Л.В. Отечественные стандарты финансовой отчетности. / Л.В. Попова, Л.Н. Никулина. – Учебное пособие. М.: Машиностроение. – 2003. – С. 288.

124. Попова, А.Х. Теоретические и методологические концепции аудита в соответствии с международными стандартами: дисс. на соискание ученой степени д.э.н. ОрелТУ. – 2007. – С. 385.

125. Попова, Л.В. Бюджетирование на микро- и макроуровне: учебное пособие / Л.В. Попова, В.А. Коснантинов. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 288 с.

126. Попова, Л.В. Управленческий учет и анализ с практическими примерами: учебное пособие / Л.В. Попова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова – 2-е изд, перераб. и доп. – М.: Дело и Сервис, 2008. – 272 с.

127. Попова, Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебно-методическое пособие / Л.В. Попова, И.А. Маслова, С.А. Алимов, М.М. Коростелкин. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 448 с.

128. Постановление Правительства Орловской области от 08.10.2012 № 351 (ред. от 22.03.2013) «Об утверждении долгосрочной областной целевой программы «Развитие сельского хозяйства и регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия в Орловской области на 2013 - 2020 годы»

129. Практические рекомендации по организации раздельного учета в организациях АПК // Internet resource: <http://www.simbexpert.ru>

130. Пути взаимодействия организационной и финансовой структуры предприятия для обеспечения согласования между управленческим и финансовым учетом / И.А. Маслова, О. Шапорова // Управленческий учет. – 2008. - № 5. – С. 14-18

131. Расторгуева, Р.Н. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях: учебник для начального профессионального образования / Р.Н. Расторгуева, А.В. Казанова, А.И. Павлычев. – М.: ПрофОбрИздат, 2002. – 416 с.

132. Ришар, Ж. Типы бухгалтерского учета окружающей среды / Ж. Ришар, В.Г. Ширококов, Ю.В. Алтухова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – №4. – С. 15 - 25.

133. Рыбакова, О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование / О.В. Рыбаков. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.

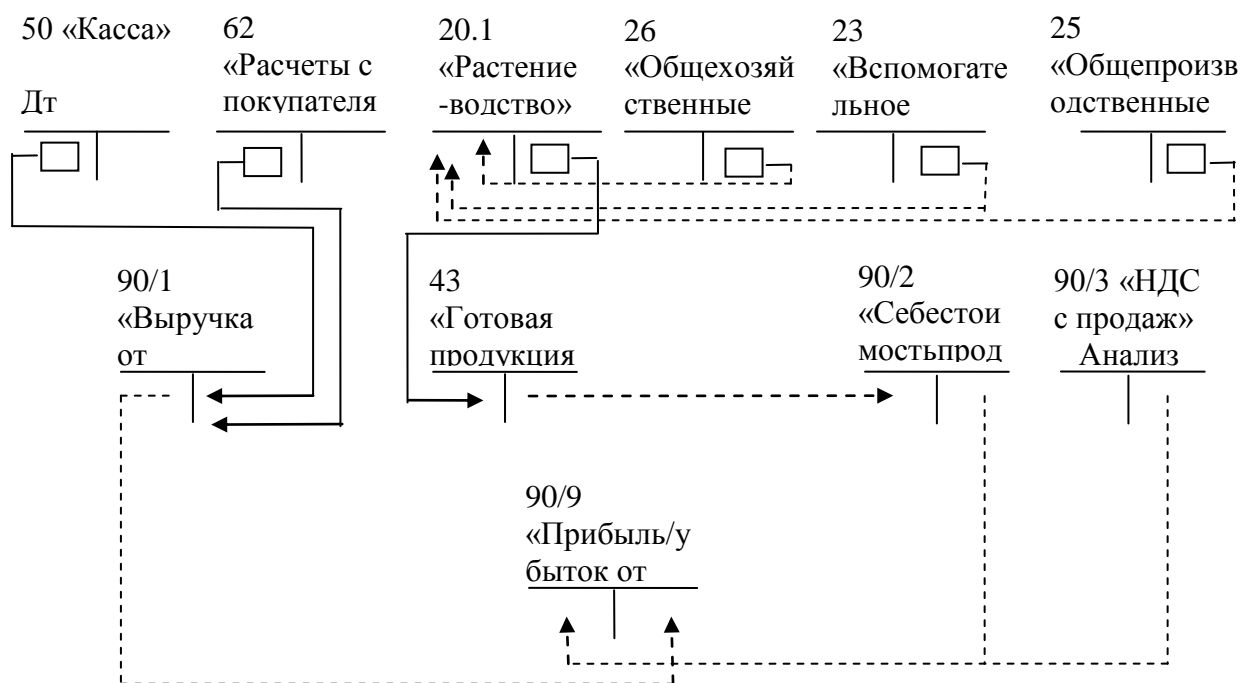
134. Рыжакина, Т. Бюджетирование как основа стратегического планирования / Т. Рыжакина, // Финансовая газета, 2006. - № 24 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
135. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – Минск: ООО «Новое издание», 2000. – 688 с.
136. Самохвалова, Ю. УСН и ЕНВД: отдельные вопросы применения / Ю. Самохвалова // Экономика и жизнь. – 2006. – ноябрь (№ 47). – С. 21-24.
137. Самочкин, В. Н. Бюджетирование как инструмент управления промышленным предприятием / В.Н. Самочкин, А.А. Калюкин, О.А. Тимофеева // Менеджмент в России и за рубежом. - 2000. - №2.- С. 11-14
138. Сацук, Т.П. Логическая модель стратегического управленческого учета / Т.П. Сацук, О.А. Журавлева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 27. – С. 19 - 22.
139. Селезнева, Н.Н. Финансовый анализ: Учеб. Пособие / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА. – 2011. – С. 479.
140. Статистический обзор. Материально-техническая база сельского хозяйства России // Экономика сельского хозяйства России. – 2011. – №6. – С. 81-83.
141. Степаненко, Е.И. Система налогообложения и ее влияние на финансово-экономическое состояние сельхозпредприятий / Е.И. Степаненко // АПК: экономика и управление – 2008. №6. – С. 42-44.
142. Степаненко, Е.И. Теория и методология формирования системы показателей деятельности АПК имплементационного периода в условиях функционирования МСФО / Е.И. Степаненко: диссертация на соискание учен. степени д.э.н., 08.00.12. – Орел, 2008. – 370 с.
143. Суворова, С.П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология / С.П. Суворова. – Орел. – 2007. – С. 52.
144. Теплова, Т.В. Финансовый менеджмент: управление капиталом и инвестициями: учебник для вузов / Т.М. Теплова. – М.: ГУ ВШЭ, 2007. – С. 504.

145. Тумасян, Р.З. Первичные учетные документы / Р.З. Тумасян. – М: ООО «НИТАР-АЛЬЯНС». – 2008г. – С. 415.
146. Удалова, З.В. Концепция стратегического учета и анализа в сельскохозяйственных организациях / З.В. Удалова // Международный бухгалтерский учет. –2013. – №13. – С. 8 - 20.
147. Удалова, З.В. Формирование учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями: теория и методология / З.В. Удалова: диссертация на соискание учен. степени д.э.н., 08.00.12. – Ростов-на-Дону, 2011. – 400 с.
148. Управленческий контроль как система внутреннего аудита // Internet resource: [http://mfp.ru/articles/pages/id\\_327](http://mfp.ru/articles/pages/id_327)
149. Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией А.Д. Шеремета. – М: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.
150. Фастова, Е.В. Реформирование бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / Е.В. Фастова: диссертация на соискание учен. степени к.э.н., 08.00.12. – Москва, 2007. – 199 с.
151. Филиппов, К.В. Стратегический учет на предприятиях агропромышленного комплекса / К.В. Филиппов. – Орел. – 2009. – С. 24.
152. Хорнгрен, Ч. Управленческий учет: пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.
153. Хруцкий, В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.
154. Цеддиес, Ю. Экономика сельскохозяйственных предприятий. Учебное пособие / Ю. Цеддиес, Э. Райш, А.А. Угаров. – М.: МСХА, 2002. – 400 с.
155. Чернованова, Н.В. Организация управленческого учета затрат на производство зерновой продукции / Н.В. Чернованова: диссертация на соискание учен. степени к.э.н., 08.00.12. – Волгоград, 2010. – 228 с.
156. Чуев, И.Н. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник для вузов / И.Н. Чуев, Л.Н. Чуева. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашко и Ко», 2006. – 368 с.

157. Шалаева, Л.В. Актуальные проблемы формирования современной концепции управленческого учета / Л.В. Шалаева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 16. – С. 16 - 24.
158. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 415 с.
159. Шигаев, А.И. Истоки методологии и современное понятие актуарного учета за рубежом и в России / А.И. Шигаев // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 5. – С. 26-28
160. Шигаев, А.И. Раскрытие информации в отчетности об устойчивом развитии согласно международным стандартам / А.И. Шигаев // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 12. – С. 9-13.
161. Ширококов, В.Г. Активно-адаптивная система бухгалтерского учета в условиях автоматизации управления аграрным производством. Теория и методология: Монография. / В.Г. Ширококов. – Воронеж: Изд-во ВГУ. – 2002. – С. 160.
162. Ширококов, В.Г. Вектор развития активно-адаптивной системы бухгалтерского учета в агропромышленном комплексе / В.Г. Ширококов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 31. – С. 3 - 9.
163. Щиборщ, К. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий России: учебник для вузов / К.В. Щиборщ. – М.: Дело и сервис. – 2003. – С. 320.
164. Энтони, А. Управленческий учет/ Энтони А. Аткинсон, С. Марк Янг, Роберт С. Каплан; - М.: Вильямс, 2007. - 878 с.
165. Эфендиева, А.А. Земельные ресурсы сельского хозяйства и эффективность их использования в условиях рынка [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dslib.net/economika-hoziajstva/ehfendieva2.html>
166. Юрьева, Н.А. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / Н.А. Юрьева // Все для бухгалтера. – 2007. - № 19 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

## Приложение 1

Схема выпуска сельскохозяйственной продукции без использования счета 40 «Выпуск продукции» в оценке фактической себестоимости





Приложение 2  
Классификация систем управленческого учета





## Приложение 4

Отчет центра затрат по отдельному виду сельскохозяйственной  
продукции

Затраты на производство конкретного вида сельскохозяйственной продукции (пшеница яровая)	Затраты за период (месяц)				Изменение	
	План		Факт			
	Руб.	Уровень, %	Руб.	Уровень, %	Абсолютное	Темп прироста, %
Прямые затраты						
Затраты 1 (Семена и посадочный материал)	$З_1^{1п}$	$(З_1^{1п} / \Sigma З_1^{1п})\%$	$З_2^{1п}$	$(З_2^{1п} / \Sigma З_2^{1п})\%$	$\Delta Z^{1п} = З_1^{1п} - З_2^{1п}$	$\Delta Z^{1п} = З_2^{1п} / З_1^{1п} - 1$
Затраты 2 (удобрения)	$З_1^{2п}$	$(З_1^{2п} / \Sigma З_1^{2п})\%$	$З_2^{2п}$	$(З_2^{2п} / \Sigma З_2^{2п})\%$	$\Delta Z^{2п} = З_1^{2п} - З_2^{2п}$	$\Delta Z^2 = З_2^{2п} / З_1^{2п} - 1$
Затраты 3 (заработная плата)	$З_1^{3п}$	$(З_1^{3п} / \Sigma З_1^{3п})\%$	$З_2^{3п}$	$(З_2^{3п} / \Sigma З_2^{3п})\%$	$\Delta Z^{3п} = З_1^{3п} - З_2^{3п}$	$\Delta Z^3 = З_2^{3п} / З_1^{3п} - 1$
...						
Косвенные затраты						
Затраты 1 (амортизация)	$З_1^{1к}$	$(З_1^{1к} / \Sigma З_1^{1к})\%$	$З_2^{1к}$	$(З_2^{1к} / \Sigma З_2^{1к})\%$	$\Delta Z^{1к} = З_1^{1к} - З_2^{1к}$	$\Delta Z^{1к} = З_2^{1к} / З_1^{1к} - 1$
Затраты 2 (средства защиты растений)	$З_1^{2к}$	$(З_1^{2к} / \Sigma З_1^{2к})\%$	$З_2^{2к}$	$(З_2^{2к} / \Sigma З_2^{2к})\%$	$\Delta Z^{2к} = З_1^{2к} - З_2^{2к}$	$\Delta Z^2 = З_2^{2к} / З_1^{2к} - 1$
...						
ИТОГО затрат	$\Sigma З_1$	100%	$\Sigma З_2$	100%	$\Sigma \Delta Z$	$\Sigma \Delta Z \%$