

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования «Государственный университет –
учебно-научно-производственный комплекс»

На правах рукописи



Козлюк Наталья Васильевна

**Теория и методология формирования управленческих и
налоговых элементов учетно-аналитического комплекса
сельскохозяйственных предприятий**

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация
на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Орел – 2013

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА.....	14
1.1 Ретроспективный аспект становления и развития учета и анализа как базовых элементов учетно-аналитического комплекса в сельском хозяйстве, определяющие его концептуальные основы	14
1.2 Экономическая характеристика состояния сельского хозяйства в современной экономике	38
1.3 Теоретический анализ понятийного аппарата управленческого учета и анализа, составляющих основу учетно-аналитического комплекса.....	58
2 КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ ЗАТРАТ В УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОМ КОМПЛЕКСЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ	80
2.1 Методологические основы управленческого учета затрат сельскохозяйственных предприятий.....	80
2.2 Классификация затрат отрасли животноводства в целях применения контрольно-аналитических процедур в учетно-аналитическом комплексе ...	86
2.3 Концепция бюджетирования производственных процессов по формированию себестоимости сельскохозяйственной продукции	104
3 НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАЗВИТИЮ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ	122
3.1 Классификация затрат и методика формирования центров ответственности в управленческом учете отрасли растениеводства.....	122
3.2 Методические рекомендации по управленческому анализу затрат сельскохозяйственных предприятий	133
3.3 Управленческий контроль и внутренний аудит в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственных предприятий.....	158
4 КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ ПОДСИСТЕМА ФОРМИРОВАНИЯ СТОИМОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ (БИОЛОГИ- ЧЕСКИХ АКТИВОВ) ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА МСФО	179
4.1 Теоретические аспекты и анализ формирования стоимости биологических активов.....	179

4.2 Учетно-контрольное обеспечение процесса формирования стоимости биологических активов в управленческом учетно-аналитическом комплексе	204
4.3 Отражение формирования стоимости биологических активов в управленческом учетно-аналитическом комплексе в соответствии с МСФО	216
5 НАЛОГОВАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ.....	224
5.1 Критерии оценки эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей	224
5.2 Информационно-аналитическое обеспечение налогообложения сельскохозяйственного предприятия в учетно-аналитическом комплексе ..	244
5.3 Моделирование эффективной налоговой политики на сельскохозяйственном предприятии	263
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	283
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	297
ПРИЛОЖЕНИЯ	311

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. В условиях развития современных экономических отношений сельскохозяйственная деятельность, как традиционная отрасль народного хозяйства, подвержена активному государственному регулированию, что проявляется в специфической системе информационно-аналитического обеспечения учета и налогообложения предприятий этой отрасли. На порядок учета, анализа, контроля и налогообложения сельскохозяйственных предприятий существенное влияние оказывают природно-климатические особенности деятельности, сезонность производства, временные разрывы между затратами и доходами и т.д.

Точный и своевременный учет, анализ и контроль показателей деятельности сельскохозяйственных производителей играют значительную роль в решении задач обеспечения роста их конкурентоспособности и эффективности развития отрасли. Именно на базе учетно-аналитического комплекса формируются управленческие и финансовые решения сельскохозяйственных предприятий, поэтому в условиях перехода к рыночным отношениям необходимо не только совершенствовать российскую систему учета, анализа и налогообложения, но и сделать ее более наглядной и понятной пользователям.

Однако, непостоянство, запутанность и многозначность отечественного законодательства, ярко выраженный фискальный характер, недостаточное использование управленческих и налоговых механизмов для целей стимулирования инвестиционно-инновационной деятельности и предпринимательской активности, не позволяют учетно-аналитическим процедурам в полном объеме выполнять свои функции, что и обуславливает необходимость и актуальность разработки теоретико-методологических и организационных мер по формированию управленческих и налоговых элементов учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий, опирающихся на всесторонний анализ существующих механизмов учетного и налогового регулирования и их совершенствование под влиянием специфических особенностей развития сельского хозяйства России.

Степень научной разработанности проблемы. Исследование методологических аспектов управленческих и налоговых элементов учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий было проведено многими отечественными и зарубежными учеными и экономистами-практиками.

Основные теоретические аспекты, составляющие основу диссертационного исследования, и раскрывающие центральные положения учетно-аналитического комплекса (учета, анализа, контроля) в сельском хозяйстве, отражены в трудах Р.А. Алборова, В.П. Астахова, А.П. Бархатова, Ю.А. Бабаева, П.С. Безруких, И.Е. Глушкова, В.Г. Гетьмана, В.А. Керимова, И.А. Масловой, Л.И. Малявкиной, В.Ф. Паляя, М.З. Пизенгольц, Л.В. Поповой, С.М. Пястолова, Р.Н. Расторгуевой, Я.В. Соколова, Э.Р. Шайбаковой и др.

Значительный вклад в формирование и развитие теоретических и методологических основ учета, анализа и контроля внесли такие ученые как: И.Н. Богатая, Л.С. Васильева, М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич, Е.А. Кибирева, Н.П. Кондраков, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Е.П. Козлова, И.А. Киселева, Т.Б. Кувалдина, Л.И. Малявкина, Г.В. Савицкая, С.П. Суворова и др.

Учеными, которые выделяют и исследуют управленческие элементы учетно-аналитического комплекса, являются: Е.Л. Архипов, Т.В. Балабанова, Е.И. Бородина, С.А. Бороненкова, О.И. Волкова, О.В. Гордеева, Е.М. Дусаева, В.В. Иванов, Е.А. Каштымова, В.В. Ковалев, Д.В. Лысенко, О.В. Рыбакова, Е.И. Степаненко, А.Д. Шеремет, Н.А. Юрьева, О.А. Шапорова и др.

Проблемам налоговой политики и вопросам влияния налоговых платежей на финансово-хозяйственную деятельность предприятий посвящены работы В.И. Нечаева, С.М. Рюмина, А.В. Сасиной, Т.Ю. Сергеевой, О.Г. Стороженко, Т.Э. Тюриной, Д.Г. Черника и др.

Инструменты планирования (бюджетирования), контроля и анализа раскрываются в работах И. Аблеханова, Н.А. Адамова, Н. Анисимовой, Н.В. Бекетовой, Л.Н. Ветровой, А.П. Виткаловой, В.А. Залевского, О.С. Красовой и др.

Значительный вклад в исследование теоретико-методических положений формирования системы налогообложения в сельском хозяйстве

внесли: С.В. Барулин, Ю.Г. Волохов, Г.А. Гончаренко, И.Н. Дорошкевич, Е.Н. Евстигнеев, В.В. Ермолаев, И.В. Заберина, В.С. Заика, Н.П. Касторнов, Н.А. Кокорев, А.Г. Папцова и др.

Вопросы налогового анализа и построения корпоративной налоговой политики рассматривали в своих работах Н.Г. Варакса, М.В. Васильева, Е.С. Вылкова, Е.Г. Дедкова, И.А. Коростелкина, Н.А. Лытнева, Е.В. Маркина, А.В. Николаенко, М.В. Романовский и др. Особенности оптимизации налоговых платежей и налогового планирования на предприятиях изучали В.Л. Ардашев, А.В. Брызгалин, Н.Ю. Глубокова, А.З. Дадашев, А.Н. Медведев, Т.П. Пестрякова.

Несмотря на значительный научный задел в области формирования и функционирования составляющих учетно-аналитического комплекса, в настоящее время отсутствуют системные разработки, отражающие взаимодействия его структурных элементов с учетом отраслевой специфики. Имеющиеся теоретические и организационно-методические рекомендации, направленные на создание эффективного механизма учета, анализа и налогообложения, в настоящее время не представляют полной унификации методологии и методического обеспечения управленческих и налоговых элементов учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий, что и предопределило выбор темы исследования, его цель, задачи и содержание.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке теоретических и методологических положений, организационно-методических и практических рекомендаций по внедрению управленческих и налоговых элементов учетно-аналитического комплекса в деятельность сельскохозяйственных предприятий для повышения качества информационного обеспечения принятия обоснованных управленческих решений.

Для достижения данной цели поставлены и решены следующие **задачи**:

- исследовать исторические аспекты становления и развития учета и анализа как самостоятельных элементов учетно-аналитического комплекса в сельском хозяйстве;
- определить и теоретически обосновать концепцию учетно-аналитического комплекса;

- раскрыть теоретические основы формирования управленческой составляющей учетно-аналитического комплекса;
- предложить систему управленческого учета затрат на сельскохозяйственных предприятиях;
- разработать механизм учета затрат в животноводстве;
- предложить научно-методические рекомендации по управленческому анализу затрат сельскохозяйственных предприятий;
- сформировать научно-методические рекомендации по внедрению элементов бюджетирования в учетно-аналитический комплекс сельскохозяйственных предприятий;
- раскрыть концептуальные элементы управленческого контроля в системе учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственного предприятия;
- предложить направления модернизации элементов учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;
- предложить порядок отражения стоимости биологических активов в учетно-аналитическом комплексе в соответствии с МСФО;
- определить место внутреннего аудита в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственного предприятия;
- выделить критерии эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий;
- структурировать информационно-аналитическое обеспечение налогообложения в учетно-аналитическом комплексе;
- предложить модель эффективной налоговой политики сельскохозяйственных предприятий.

Область исследования. Исследование соответствует пп. 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», 1.6 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам», 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции», 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа», 2.13 «Теория и методология бюджетирования», 3.2 «Теоретические

и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии» специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика паспорта специальностей ВАК РФ (экономические науки).

Объектом исследования являются показатели финансово-хозяйственной деятельности, формирующиеся в рамках учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий.

Предметом исследования является совокупность теоретико-методологических и организационно-методических аспектов, определяющих взаимодействие управленческих и налоговых элементов учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий с внешней средой.

Теоретико-методологической основой исследования являются теоретические и прикладные работы, методические и справочные материалы зарубежных и отечественных ученых и экономистов-практиков по учету, анализу, контролю, налогообложению, бюджетированию, материалы международных, всероссийских и региональных конференций, семинаров и круглых столов, посвященных актуальным вопросам управленческого и налогового учета, анализа, аудита, бюджетирования затрат сельскохозяйственных предприятий, их информационно-аналитического обеспечения, а также международные стандарты финансовой отчетности, законодательные документы и нормативно-правовые акты.

Положения диссертационного исследования базируются на теоретическом и эмпирическом уровнях познания, общих (наблюдение, сравнение, измерение, абстрагирование, анализ, синтез, индукция и дедукция, мысленное моделирование) и специальных методах научного познания в области учета (группировка, балансовое обобщение, двойная запись), анализа (динамический, структурный, факторный, трендовый анализ), аудита (инвентаризация, формальная и логическая проверка, аналитические процедуры) и налогообложения. В процессе исследования применялись методы формализации, аксиоматический и гипотетико-дедуктивный методы, а также общелогические подходы и приемы.

Информационной базой диссертационного исследования являются нормативно-правовые документы в области учета, аудита и налогообложения, статистические и аналитические материалы, методические и справочные данные, периодические издания, учетные и аналитические

регистры, отчетная и внутренняя документация, отражающая показатели финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке нового качественного подхода к формированию управленческих и налоговых элементов учетно-аналитического комплекса (учета, анализа, бюджетирования, внутреннего аудита, системы налогообложения), определяющих возможность генерирования информационных данных для своевременного принятия управленческих решений, обеспечивающих стабильный экономический рост и повышение финансовой устойчивости в условиях влияния внешних и внутренних факторов на финансово-хозяйственную деятельность сельскохозяйственных предприятий.

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

- исследованы исторические аспекты становления и развития учета и анализа как самостоятельных отдельных элементов учетно-аналитического комплекса в сельском хозяйстве, отражающие их гармоничное взаимодействие в целях максимального использования информационных данных для целей принятия качественных управленческих решений (п. 1.3 паспорта специальности 08.00.12);

- определена и теоретически обоснована концепция учетно-аналитического комплекса, в рамках которой осуществляется взаимосвязь элементов комплекса, сформированного на принципах системности и динамизма, направленного на удовлетворение информационных потребностей управленческого звена и выработку стратегических решений в производственно-хозяйственной и финансовой сферах, с элементами системы управления (п. 1.3 паспорта специальности 08.00.12);

- на основе применения системного подхода раскрыты теоретические основы формирования управленческой составляющей учетно-аналитического комплекса, определяющие концептуальные элементы и методическую базу управленческого учета и анализа, обеспечивающие процесс принятия эффективных управленческих решений (пп. 1.7, 2.11 паспорта специальности 08.00.12);

- предложена система управленческого учета затрат на сельскохозяйственных предприятиях, базирующаяся на принципе структуризации деятельности, возможности постоянной оценки и анализа

прогнозируемых, планируемых и фактических затрат и себестоимости, обязательности регламентации операционного учета затрат, комплексности и аналитичности результатов (пп. 1.7, 1.11 паспорта специальности 08.00.12);

- предложен механизм учета затрат в животноводстве, определяющий новые классификационные характеристики затрат по видовому признаку, назначению, а также по возрастной категории, позволяющий сельскохозяйственному предприятию формировать достоверную информацию и осуществлять контроль за величиной затрат животноводства для отдельных групп животных в целях эффективного планирования своей производственно-хозяйственной деятельности, а также раскрыты специфика особенности, присущие отрасли растениеводства, оказывающие непосредственное влияние на контрольно-аналитические процедуры в рамках учетно-аналитического комплекса (пп. 1.7, 1.11 паспорта специальности 08.00.12);

- предложены научно-методические рекомендации по реализации управленческого анализа затрат на сельскохозяйственных предприятиях, открывающие направления оптимизации структуры производства продукции и использования стратегии сокращения расходов (п. 2.11 паспорта специальности 08.00.12);

- раскрыты научно-методические рекомендации по внедрению элементов бюджетирования в учетно-аналитический комплекс сельскохозяйственных предприятий, включающие разработку планов деятельности по предприятию в целом и по каждому структурному подразделению, центру ответственности в отдельности, корректировку планов деятельности, консолидацию бюджетов подразделений и создание таким образом генерального бюджета, а также определение показателей, используемых при оценке результативности и эффективности деятельности предприятия (п. 2.13 паспорта специальности 08.00.12);

- определены концептуальные элементы управленческого контроля в системе учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственного предприятия, способствующего достижению заранее заданного экономического эффекта во всех видах деятельности путем оптимизации затрат и проведения комплексного управленческого анализа (п. 3.2 паспорта специальности 08.00.12);

- предложены и научно обоснованы направления модернизации элементов учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, определяющие сельскохозяйственную деятельность как управление биотрансформацией (ростом, вырождением, продуцированием и размножением) растений и животных с целью продажи, получения продукции сельского хозяйства или производства биологических активов, и позволяющие оценивать и контролировать качественные и количественные показатели биотрансформации (пп. 1.6, 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- предложен порядок отражения стоимости биологических активов в учетно-аналитическом комплексе в соответствии с МСФО, позволяющий эффективно управлять биологическими активами, привлекать потенциальных инвесторов, а также выходить на новые рынки сбыта сельскохозяйственной продукции (пп. 1.6, 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- определено место внутреннего аудита в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственного предприятия и разработана методика контроля стоимости биологических активов, основывающаяся на специализированном программном обеспечении, позволяющем систематизировать методологические процедуры, организовывать эффективное планирование внутреннего аудита, уменьшить его трудоемкость, а также структурировать информацию по учету и оценке биологических активов (п. 3.2 паспорта специальности 08.00.12);

- выделены критерии эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий, представляющие собой системную оценку частных свойств налоговой составляющей учетно-аналитического комплекса в долговременном периоде с использованием исключительно существенных фактических данных (п. 2.11 паспорта специальности 08.00.12);

- разработано информационно-аналитическое обеспечение налогообложения в учетно-аналитическом комплексе, выступающее основой проведения налогового анализа и позволяющее создать необходимые условия для стабильного экономического роста, повышения финансовой устойчивости и значимости для государства сельскохозяйственного предприятия (п. 2.11 паспорта специальности 08.00.12);

- предложена модель эффективной налоговой политики сельскохозяйственных предприятий в рамках учетно-аналитического комплекса, включающая стратегию оптимизации налоговых обязательств и договорных отношений, контроль задолженности по хозяйственным договорам, планирование объемов производства и реализации, формирование учетной политики для целей налогообложения и определение налоговых льгот (п. 2.11 паспорта специальности 08.00.12).

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в определении концептуальных и методологических основ функционирования управленческих и налоговых элементов учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий для целей эффективного управления и своевременного принятия управленческих решений, а также разработке научно-методических рекомендаций их практической реализации. Сформулированные теоретико-методологические положения открывают возможность проведения дальнейших научных исследований по вопросам внедрения международных стандартов учета, финансовой отчетности и аудита в российскую учетно-контрольную практику.

Практическая значимость результатов исследования заключается в том, что разработанные научно-методические рекомендации по управленческому учету и анализу, внутреннему аудиту, бюджетированию и налогообложению носят конкретный практический характер и могут использоваться сельскохозяйственными предприятиями в процессе формирования элементов учетно-аналитического комплекса, а также при разработке и совершенствовании учетной политики, подготовке финансовой и налоговой отчетности.

Отдельные положения диссертационного исследования используются в учебном процессе при подготовке специалистов, бакалавров и магистров экономического профиля по дисциплинам «Финансовый учет», «Управленческий учет», «Управленческий анализ», «Контроллинг», «Налоги и налогообложение», «Учетно-налоговая система», «Управленческий анализ в отраслях», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы» в ФГБОУ ВПО «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс», в Южно-Российском институте - филиале ФГБОУ ВПО «Российская академия

народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ».

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Теоретико-методологические, концептуальные положения и выводы, научно-методические рекомендации и направления практической реализации, сформулированные в диссертации, докладывались на Международных, Всероссийских и региональных научных и научно-практических конференциях: Ростов-на-Дону (1997, 1999, 2006-2007 гг., 2010-2012 гг.), Ереван (2009 г.), Орел (2010-2012 гг.).

Результаты многолетних авторских исследований, выводов и наблюдений нашли научно-методическое отражение и практическое применение, были внедрены и активно используются в финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий Ростовской области.

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в 89 работах, в том числе в одной монографии, 20 учебных пособиях, 26 научных изданиях, рекомендованных ВАК России, статьях и материалах научных и научно-практических конференций. Авторский объем публикаций составляет 116,7 п.л.

Структура и объем диссертации. Структура диссертации определена целью, задачами и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, списка литературы, включающего 204 источника, приложений. Общий объем составляет 310 страниц.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА

1.1 Ретроспективный аспект становления и развития учета и анализа как базовых элементов учетно-аналитического комплекса в сельском хозяйстве, определяющие его концептуальные основы

В отрасли сельского хозяйства научные теории и стандарты действующей методологии учета определяют переход в его развитии в русле теоретической преемственности. Учет в сельском хозяйстве начинает свое формирование с появлением в жизни общества таких видов деятельности, как земледелие и скотоводство¹. Ведение бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в странах древнего мира имело ряд особенностей, анализ которых позволил их обобщить в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Особенности сельскохозяйственного (бухгалтерского) учета в странах Древнего мира

Страна	Особенности учета в сельском хозяйстве	Результат развития учета
Древний Египет	Сельское хозяйство было достаточно развито, при этом произведенные продукты изымались государственными органами, которые их хранили и перераспределяли в собственных целях. Учетная система представляла собой часть механизма централизованного управления экономикой	Возникновение локального учета деятельности в отдельных хозяйствах, развитие общегосударственного учета продукции сельского хозяйства
Персия	Развивался учет расчетов по заработной плате, которая выдавалась работникам частично в денежном эквиваленте, частично в натуральной форме	Возникновение учета обязательств и первичной документации по учету заработной платы (требование-наряд, платежная ведомость)
Древний Китай	Получила развитие учетная деятельность, характеризующая приход, расход и остаток материальных ценностей	Возникновение прототипа учетных служб (склада, бухгалтерии, кассы)
Древняя Греция	Учет имел строго отраслевую специфику, по результатам которого формировалась отчетность специально уполномоченных лиц. Законодательно были установлены правила документооборота, а также архивного хранения документов. Учетные регистры определяли материальные, личные и финансовые счета	Возникновение отраслевых особенностей в учете, внутреннего документооборота, а также зарождение учетной (систематической) записи
Древний Рим	Основу учета составляли контрольные процедуры (инвентаризация, прямая и косвенная регистрация имущества)	Зарождение инвентаризации как метода учета

¹ Маслова, И.А. История бухгалтерского учета [Текст] / И.А. Маслова, Б.Г. Маслов и др. Учебное пособие. - М.: Издательский дом «Финансы и Кредит», 2006. - 144 с.

В Европе XV – XVIII в. учет в сельском хозяйстве получил немалое внимание со стороны ученых. Его развитие шло весьма высокими темпами. Так, во Франции Л.Ф. де Казо выделил в сельском хозяйстве пять синтетических счетов учета затрат: поле, урожай, стадо, постройки и инвентарь. На каждом из них учитывались затраты с последующим отнесением на счета готовой продукции. Сантдан Леруа, развивая эти идеи, считал важным формирование финансового результата каждого вида готовой продукции¹.

В Италии одной из особенностей учета затрат в сельском хозяйстве является то, что в то время предлагалось показывать чистый доход от каждой отдельной культуры. Это вело к открытию в Главной книге столько же счетов затрат, сколько имелось культур (растениеводство) или видов животных (животноводство)².

В России исторически сложилось так, что сельское хозяйство много веков определяло ее жизнь. Однако вопросов, связанных с организацией учета, не возникало до того момента, когда получило развитие товарное хозяйство в XVIII в., чему способствовало возникновение крупных поместий. Особенности организации бухгалтерского учета затрат в царской России представлены на рисунке 1.1.

Возрождение традиционных русских начал в самых различных сферах жизни народа напрямую определялось победой социализма в начале XX века. Данный фактор имел влияние для усиления исконно русских принципов бухгалтерского учета, чью важность и значение осознал В.И. Ленин, который творчески развил ряд положений К. Маркса и Ф. Энгельса. Новые положения В.И. Ленина определяли решающее значение в развитии бухгалтерского учета в секторе сельского хозяйства. К ним относились общая методология принципов организации учета; методология основ и правил теоретического понимания; вопросы организации системы учета на практике.

¹ Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов [Текст] / Я.В. Соколов – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

² Родина, Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета: учебное пособие [Текст] / Л.Н. Родина, Л.В. Пархоменко. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. – 100 с.

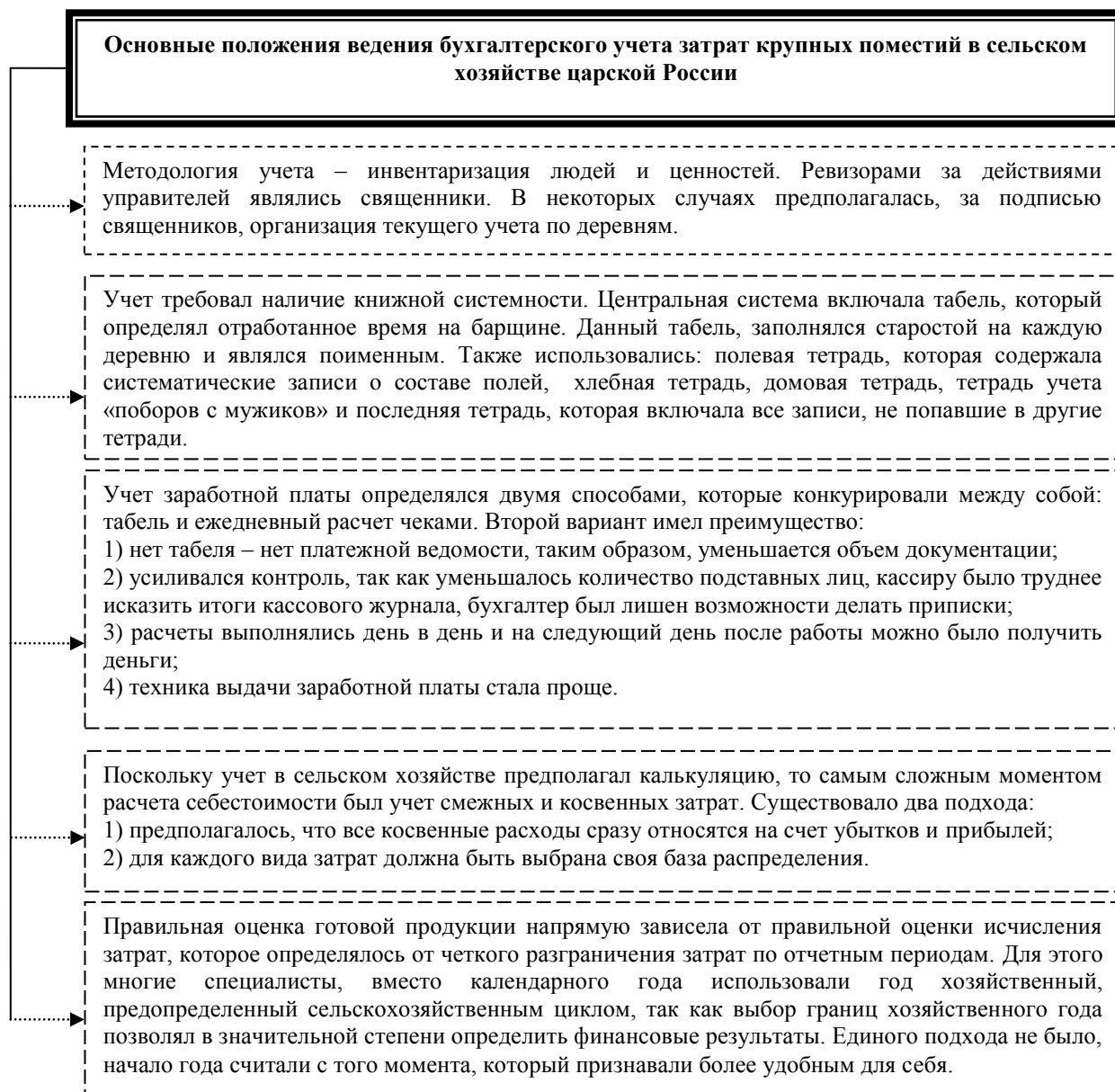


Рисунок 1.1 - Основные положения ведения бухгалтерского учета затрат крупных поместий в сельском хозяйстве царской России

Важное и основополагающее значение для создания положений социалистического учета и контроля имели указания В.И. Ленина о практической учете. Идеей В.И. Ленина являлось то, что учет и контроль производства и распределения продуктов были базовой функцией управления государством, что по-новому выявляло цель учета – контроль над мерой труда и потребления. Были сформированы требования к социалистическому учету, которые включали в себя: массовость, гласность,

ответственность и простоту¹.

Основными центрами сельскохозяйственного производства в СССР были колхозы и совхозы. В учете затрат действовал отраслевой (цеховой) принцип управления. Его сущность заключалась в том, что вместо многоотраслевых отделений (ферм) создавались подразделения – цеха, специализированные на производстве однородной продукции, во главе с главным специалистом: главный агроном руководил цехом растениеводства, главный зоотехник – цехом животноводства и т.д. В этих условиях исключалась обезличка, повышалась ответственность членов бригад, звеньев за урожай и т.д. Основные положения учета затрат в совхозах и колхозах представлены на рисунке 1.2.

На современном этапе становления учета затрат в сельском хозяйстве основной его целью является своевременное и достоверное отражение суммы фактических затрат, исчисление себестоимости произведенной продукции, контроль за использованием в процессе производства материальных и иных ресурсов.

Развитие учетных принципов и методик неразрывно связано с формированием принципов анализа, который является логическим продолжением процесса учета, играет немаловажную роль в организации процесса производства и способствует принятию эффективных управленческих решений.

Становление анализа в сельском хозяйстве берет свое начало в конце XIX начале XX в. Управленческий анализ является анализом, который обращен на внутреннее потребление, берущий в основу оперативную релевантную информацию. Данный анализ носит конфиденциальный характер, имеет направленность в перспективе, проводится в соответствии с отраслевой спецификой деятельности организации, результат которого применяется в менеджменте для принятия текущих и перспективных управленческих решений².

¹ Попова, Л.В. Процесс бюджетирования и планирования затрат на производство продукции молочной промышленности [Текст] / Л.В. Попова // Управленческий учет. – 2009. - №11.

² Самарина, Л.Б. Проблемы выделения управленческого анализа как самостоятельной дисциплины // Актуальные проблемы гуманитарных наук: Сборник научных статей. Выпуск 13 [Текст] / Отв. ред. В.М. Утенков. – М.: Редакционно-издательский центр «Альфа» МГОПУ им. М.А. Шолохова, 2006.

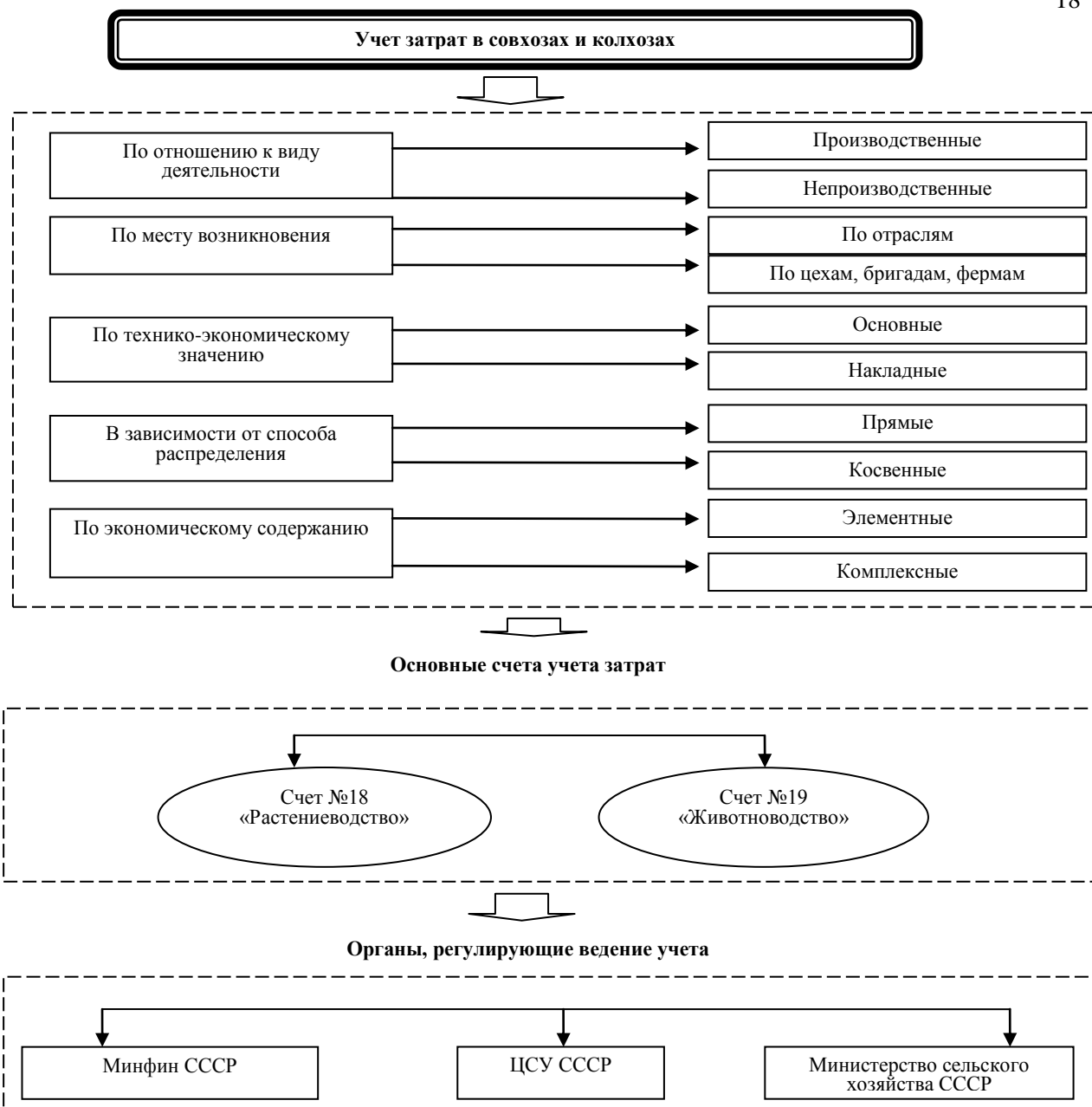


Рисунок 1.2 – Основные положения учета затрат в совхозах и колхозах

В зарубежных странах анализ возник по результатам учета. Особенности формирования и реализации анализа в зарубежных странах представлены в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Мировая практика становления и развития анализа

Страна	Цель учета	Признаки анализа
Италия (Ф. Вила, Ф. Марчи, Дж. Чербони)	Контроль финансово-хозяйственной деятельности на основе учета доходов и расходов	Применяются инструменты аналитической деятельности, определяющие предполагаемые результаты деятельности
Франция	Определение эффективности финансово-	Применяются инструменты

(Ж.Б.Дюмарше, Ж. Прудон, П. Меньо)	хозяйственной деятельности на основе точности отражения операций в учете и скорости получения информационных данных	аналитической деятельности, характеризующие оперативность, достоверность результатов анализа и их перспективную направленность
Германия (Ф. Гюгли, И.Ф. Шер, Г. Никлиш)	Определение эффективности финансово-хозяйственной деятельности с помощью методики деления издержек на постоянные и переменные	Применяются инструменты аналитической деятельности, определяющие точку безубыточности (возникновение маржинального, операционного анализа)
США (Г. Эмерсон, Ч. Гаррисон, Ч. Кларк, В. Патон)	Планирование и прогнозирование финансово-хозяйственной деятельности на основе информационно-аналитического обеспечения	Применяются инструменты моделирования и прогнозирования хозяйственных ситуаций (ситуационный анализ)

Развитие анализа в России начинается с первой половины XX века, с момента, когда в стране получила широкое распространение новая дисциплина – балансоведение¹. Развитие анализа связано с необходимостью оценки деятельности предприятий при их несостоятельности (банкротстве). В дальнейшем развитии управленческого анализа в сельском хозяйстве нами определены этапы, которые включают:

1) дореволюционный период (до 1917 г.) (Н.С. Аринушкин, Э.Э. Фельдгаузен и др.), характеризующийся возможностью формирования информационного обеспечения производственной деятельности, а также оценки финансовых результатов;

2) период плановой экономики (1918-1989 гг.) (Ю.А. Бабаев, М.Ф. Дьячков, С.И. Кобызев, Д.П. Андрианов, А.Д. Шеремет и др.), характеризующийся анализом отдельных производственных процессов, рентабельности и доходности продукции, а также обоснованием необходимости достоверной и своевременной информации для ведения хозяйственных отношений;

3) переходный период (1990-2000 гг.) (С.Б. Барнгольц, А.Д. Шеремет, М.В. Мельник, М.И. Баканов, Л.Е. Басовский, Н.П. Любушин, М.А. Вахрушина, В.В. Ковалев, Волкова, О.В. Соловьева и др.), характеризующийся ориентацией сельскохозяйственной деятельности на требования внутреннего и внешнего рынка, а, соответственно, и на

¹ Коростелкин, М.М. Управленческая учетная система бизнес-процессов экономического субъекта [Текст] / М.М. Коростелкин // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. - №11.

проведение ситуационного анализа, а также необходимостью использования результатов анализа в перспективе;

4) период экономического развития (2000-2007 гг.) (М.А. Вахрушина, В.В. Ковалев, Л.В. Попова, И.А. Маслова, О.В. Волкова и др.), характеризующийся развитием анализа конкурентоспособности, SWOT-анализа, финансовой устойчивости, ликвидности;

5) период инновационной экономики (2007 г. - по настоящее время) (Л.Б. Самарина, Т.А. Ерина, Е.И. Степаненко, Т.В. Балабанова, А.Д. Шеремет, Б.Г. Маслов, М.М. Коростелкин и др.), характеризующийся возможностью проведения анализа инвестиционно-инновационной деятельности, оценки научных разработок в области внедрения современных технологий в сельском хозяйстве.

Таким образом, теоретическое исследование трудов отечественных ученых и экономистов – практиков показывает, что развитие и становление учета и анализа в сельском хозяйстве имеет обширную историю. Однако, формирование основ современного учета затрат в сельском хозяйстве началось с возникновением первых признаков товарных отношений (зарождение земледелия и скотоводства), в то время как анализ на сельскохозяйственных предприятиях начал развиваться в начале XX века и на сегодняшний момент времени его становление не завершено.

Считаем, что учет и анализ являются базовыми элементами, формирующими учетно-аналитический комплекс. Появление и внедрение отраслей экономики, ранее не известных в отечественной практике: аудит, менеджмент, маркетинг, логистика и эконометрика, было вызвано резким скачком значения информационного обеспечения хозяйственной деятельности, а также, переходом российской экономики к рыночным отношениям.

Особенности современного производства сформировали новые цели в экономических науках, в частности, перед учетно-аналитическими науками. На первое место ставится задача максимального использования экономической информации в принятии управленческих решений и в целях их оптимизации. Поставленная задача не может быть выполнена с

использованием одной экономической дисциплины, так как необходимо их совместное взаимодействие. Процесс интеграции учета, анализа, аудита и других экономических наук является основой формирования учетно-аналитического комплекса (УАК).

Получение, обработка и принятие информационных данных, база которых формируется на тактических и стратегических решениях, являются одной из основных задач УАК. При этом информация представляет собой базу функционирования и продукт деятельности учетно-аналитического комплекса. Основная нагрузка экономических данных приходится на учет, который является «поставщиком» экономических сведений о финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Установлено, что на предприятиях на систему учета приходится более 70% экономической информации¹.

Практика показывает, что учет не способен в полной мере отразить все потребности менеджмента в целях управления организацией. Эффективность решений, принимаемых предприятием, обусловлена взаимодействием учета с другими секторами экономики: аудитом, анализом, планированием и правовым обеспечением.

УАК определяет взаимодействие и взаимодополнение данных элементов, который характеризуется как: совокупность функций управления, обеспечивающих сбор и обработку сведений в целях получения экономической информации, необходимой при принятии решений для управления и осуществления контроля над их выполнением и достижением «наивысшей эффективности» производственного процесса.

В экономической литературе понятие, роль и значение учетно-аналитического комплекса не нашли должного освещения. Только отдельные авторы и экономические исследователи подчеркивали характер и взаимовлияние учета с анализом, при этом термины «учетно-аналитическое обеспечение», «учетно-аналитический аппарат» и «учетно-аналитический комплекс» широко применяются в экономических учебниках и публикациях.

Концепция учетно-аналитической системы (УАС), которая была разработана коллективом ученых, под руководством профессора Л.В.

¹ Баканов Н.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. М.: Фин. и стат., 1997.

Поповой, является наиболее приближенной к определению термина учетно-аналитического комплекса (УАК).

Учетно-аналитический комплекс в широком смысле – это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные и использующей для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации. Таким образом, в широком плане УАК является процессом сбора, обработки и оценки всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях.¹

Смысл и определение категории УАК очень близко к определению УАК на микроуровне. Источником информации для учетно-аналитического комплекса являются только сведения бухгалтерского учета, который осуществляется работниками бухгалтерии.

УАК (учетно-аналитический комплекс) является наиболее масштабной категорией, определяющей имманентную составляющую механизма хозяйствования на всех этапах управления. К субъектам реализации учетно-аналитического комплекса относятся все потребители учетно-аналитической информации, а не только работники бухгалтерии.

Определяя УАК в системе процесса хозяйствования, можно отметить, что в структуре, которая построена по степени абстракции, с позиции уровней хозяйствования УАК взаимодействует на всех этапах экономики, реализуясь, определяющим образом, на микроуровне. Его роль определяется рамками учетно-аналитической системы, благодаря которым согласовывается хозяйственная деятельность предприятия, формируемая как экономической политикой государства, так и экономическими интересами общества.

Таким образом, в целях управления объектом, хозяйствующему субъекту, который реализует свои экономические интересы, важны информационные данные о финансовом и имущественном состоянии предприятия и резервах для увеличения эффективности производственного

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

процесса, а также информационные сведения о соответствии хозяйственной деятельности правовым нормам, формирование которых зависит от экономических интересов государства.

Основная функция учетно-аналитического комплекса – контроль за процессом реализации задач хозяйственной деятельности и выполнением законодательства. В данном случае, каждая операция в хозяйственной деятельности производится на основании правовых требований. Законодательство создает регламент для партнерских отношений между хозяйствующими субъектами.

Информационные данные, которые передаются через учетно-аналитический комплекс, находятся под контролем государства, осуществляющем выполнение своей экономической политики благодаря налоговым и статистическим органам. Данный фактор определяет УАК основополагающим элементом в механизме хозяйствования на микроуровне. Однако, сфера его влияния заканчивается только лишь уровнем организации.

Считаем, что учетно-аналитический комплекс должен рассматриваться с позиций системного и процессного подходов. С одной стороны, учетно-аналитический комплекс (УАК) представляет собой совокупность функций управления, направленных на сбор, обработку, анализ, мониторинг информационных данных, участвующих в процессе выработки и принятия управленческих решений. Это сложная система организационных структур (учетных, аналитических, контрольных), находящихся в тесной взаимосвязи и взаимозависимости.

Единый УАК является сложной системой, включающей целое объединение организационных структур, которые взаимовлияют друг на друга, формируя «целостное образование». На рисунке 1.3 представлено строение учетно-аналитического комплекса по уровням хозяйствования, а также по отраслевому и операционному признакам.

С позиции уровней хозяйствования предприятия, вместе с УАК определяются еще и учетно-аналитические механизмы отраслевого, регионального и общегосударственного уровней. Однако, система распадается на отраслевые учетно-аналитические механизмы:

агропромышленный, машиностроительный, военно-промышленный, транспортный и другие, если исходить из условия, что хозяйственный комплекс страны определяется единством обособленных и самостоятельных отраслей.



Рисунок 1.3– Структура учетно-аналитического комплекса

Учетно-аналитический механизм каждой отрасли обладает спецификой, которая формируется в зависимости от особенностей организации производственного процесса, использования техники и применения технологии различных отраслей, при этом, базой являются общие принципы и инструментарий.

Операционный признак включает учетно-аналитический механизм внутрихозяйственной и внешнеэкономической деятельности. Данные подходы к определению структуры учетно-аналитического комплекса, отдельно рассмотренные друг от друга, обладают односторонностью и условностью.

Системный процесс обработки информационных данных определяет содержание учетно-аналитического комплекса, который формирует целостность элементов, обладающих признаками совместимости и генетической однородности. Генетическая однородность, как общее

свойство, базируется на экономической информации (основополагающий элемент УАК), которая играет роль субстанции системы. Модуль учетно-аналитического комплекса представлен четырьмя основными стадиями функционирования: ввод; обработка; вывод; обратная связь.

Первая стадия (ввод) включает сбор и накопление сведений, при этом источник их формирования для конкретных хозяйственных единиц может быть различен, но может иметь и несколько общих черт для большинства видов производства.¹

В данном случае различны термины «данные» и «информация». Данные - формируют предмет и содержание учетно-аналитического комплекса таким же образом, как сырье определяет объект деятельности систем производства. Данные трактуются как сырье, поступающее в систему. Данные, которые были обработаны, считаются «информацией, которая облечена в форму, удобную для доступа пользователей».

Ряд подсистем, включающих учет, анализ и аудит, участвуют в процессе обработки данных. Эти элементы являются родственными прикладными науками, которые базируются на единой информационной системе, а в обобщенном виде формируют хозяйственные процессы организации, как единый предмет исследования.

Подсистема планирования определяется как специфическая форма управления, которая основывается на всех перечисленных элементах управления. Текущее и стратегическое планирование рассматривается с применением всех видов способов и приемов, связанных с аналитикой.

Стадия вывода предоставляет информационные сведения, которые формируют управленческие решения, являющиеся основой для принятия всех руководящих уровней.

Элементом, занимающим важное место любой системы, является обратная связь, т.е. контроль за фазами процесса разработки и выполнением принятых управленческих решений. УАК определяет функцию контроля, как имманентную составляющую всем его рабочим подсистемам.

¹ Анализ хозяйственной деятельности предприятия / под общ. ред. д.э.н. профессора Л.Л. Ермоловича – Мн.: Интерпрессервис, Эксперспектива, 2001. – 576с.

В истории учета, функция контроля является причиной самого его возникновения. Аудит в первичной основе формирует систему проверки и составляет мнение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Анализ деятельности хозяйственной единицы взаимосвязан с процессом планирования, регулирования и контроля, так как он является функцией управления.

УАК отражает эффективность решений, принятых в целях управления. Элементы в учетно-аналитическом комплексе связаны и, взаимодействуя, определяют друг друга. В структурной системе, формирующей УАК, выделяются организационно-экономические формы хозяйствования, ядро, исходный импульс всего механизма и экономико-правовые причины его функционирования.

Исходным импульсом, который отвечает за процесс функционирования учетно-аналитического комплекса и всего механизма хозяйствования, являются экономические интересы, проявлением которых может быть стремление отдельных собственников и их совокупности обрести контроль над наличием, движением и эффективностью расхода ресурсов, которыми владеет предприятие.

Данное желание имеет возможность реализовываться через учет, анализ, аудит и планирование, которые представляют собой организационно-экономические элементы учетно-аналитического комплекса. Учет является основополагающей подсистемой, которая является поставщиком информационных данных. Он представляет собой базу для функционирования подсистемы анализа, который ставит своей задачей оценку хозяйственной деятельности, а не регистрацию отдельных фактов хозяйственной деятельности, в отличие от бухгалтерской подсистемы.¹

Задачей анализа является определение факторов, которые являются наиболее существенными в деятельности организации, среди которых:

- оценка плановых и фактических показателей;

¹ Любушин Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Н.П. Любушин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 448 с.

- оценка уровня динамики абсолютных и относительных показателей финансовых результатов;
- выявление направленности и размера влияния отдельных факторов на себестоимость, сумму прибыли и уровень рентабельности организации;
- оценка и определение вероятных резервов роста эффективности производства.

Отрицательное влияние на процесс принятия решений, соответственно, и на эффективность производственного процесса, может оказать риск искажения бухгалтерских данных. В этом случае, УАК широко применяет аудит - важный элемент контроля, который представляет собой средство увеличения надежности экономической информации, что повышает успех функционирования производства. Сфера аудиторской деятельности существенно расширяется, активно применяя все больше аналитические приемы.¹

Функциональную сущность учетно-аналитического комплекса обеспечивают:

1) информационная функция, которая представляет собой подсистему, обеспечивающую процесс управления необходимой информацией и раскрывающую в практической деятельности в качестве сбора, группировки и передачи учетных данных по назначению;

2) функция прогнозного планирования (прогностическая), которая представляет собой подсистему, обеспечивающую создание основы для текущих и перспективных бизнес-планов и способствующая ведению (в рамках конкретного хозяйственного комплекса) результативного менеджмента и маркетинга;

3) аналитическая функция, которая представляет собой подсистему, обеспечивающую анализ финансовых рисков, определение воздействия отдельных хозяйственных операций на процесс формирования прибыли и проведение детальной и глубокой оценки результатов деятельности хозяйственной единицы;

¹ Верхов В.А., Козлова Т.В. Аудит-2000: проблемы и перспективы развития // Бухгалтерский учет. - 1998. - № 10. С. 76-82.

4) контрольная функция, которая представляет собой подсистему, формирующую контроль выполнения управленческих решений, сохранность в процессе движения товарно-материальных ценностей, законность совершения сделок, действий должностных и лиц несущих материальную ответственность, связанных с финансово-хозяйственными операциями.

Информационные данные, которые формируются в УАК организации, представляют собой базу принятия рациональных плановых и управленческих решений.

Создание корректного УАК, который анализирует, оценивает и управляет различными бизнес-процессами производственного цикла, формируя рациональную стратегию увеличения и развития эффективности производства отдельных предприятий и всего холдинга, является необходимым. Данная необходимость обусловлена тем, что на сегодняшний день большое количество крупных предприятий занимаются различными видами деятельности.

Целью управления на предприятии является обеспечение условий управления, которые условия необходимы для:

- успешного функционирования избранной бизнес-стратегии и поставленных стратегических и тактических задач;
- составления и принятия краткосрочных и долгосрочных решений на основе учета в целях управления;
- внутреннего контроля и прогнозирования дальнейшего развития хозяйственной деятельности.

С позиции системного подхода, организация является динамической, открытой, сложной и регулируемой системой с обратными связями. Элементами данной системы являются: работники, предметы и средства труда, находящиеся в составе отрасли в качестве системы, трансформирующей входные ресурсы в готовый продукт и формирующие получение чистой прибыли и создание экономической добавленной стоимости.

Свойства организации, как системы, важно учитывать в процессе управления деятельностью на базе данных учетно-аналитического

комплекса, которая будет обеспечивать информацию для лиц, принимающих решения.¹

Концепция учетно-аналитического комплекса включает учет, контроль и анализ внутренних хозяйственных операций в разрезе бизнес-процессов, а также анализ параметров внешней макросреды. УАК обеспечивает прямые и обратные связи, которые дают возможность адаптации системы к изменяющимся требованиям внутренних и внешних пользователей информационных данных². В таблице 1.3 представлены свойства и требования, применяемые к учетно-аналитическому комплексу организации.

Таблица 1.3 – Свойства и требования, применяемые к учетно-аналитическому комплексу организации

Свойства организации	Сущность и свойства	Требования, предъявляемые к УАК
1) Целостность	На уровне предприятия обозначается в виде: 1) производственно-технического единства; 2) организационно-экономического единства, т.е. наличие единых ресурсов. 3) наличие общей цели, т.е. максимизация прибыли, рост рыночной стоимости; 4) наличие социального единства, т.е. общие цели развития	Построение УАК должно производиться исходя из миссии и стратегических целей. Учетная информация должна формироваться на уровне предприятия в целом, быть пригодной для анализа экономических показателей, производственно-технического потенциала, показателей эффективности деятельности, а также социальных показателей. УАК обязан осуществлять процесс генерации различных видов информации
2) Эмерджентность	Наличие у предприятия свойств, которыми не обладают его отдельные компоненты. Проявляется в эффекте концентрации	УАК формирует учетную информацию на разных иерархических уровнях, т.е. структурные подразделения, центры ответственности и т.д. УАК необходимо анализировать с целью перепроектирования цепочки ценностей, а также для получения синергетических эффектов
3) Эквипотенциальность	Проявляется в свойстве делимости организации на отдельные подсистемы, имеющие индивидуальные свойства	В УАК необходимо учитывать специфику каждой отдельной подсистемы для формирования информационных сведений, которые ориентированы на цели финансового, управленческого учета и качественное выполнение функций контроля и аналитики
4) Гомеостазис	Проявляется в стремлении системы сохранять устойчивое равновесие	В процессе формирования УАК учитываются параметры внешней макросреды, осуществляется внутренний и внешний анализ формируемых в УАК информационных сведений

Процесс формирования УАК является сложным, динамическим и комплексным. Данный процесс направлен на удовлетворение потребностей менеджмента, возможность рациональной деятельности его аппарата.

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

² Залевский В.А. Управленческий учет и анализ формирования целевой себестоимости для целей стратегического менеджмента / В.А. Залевский // Управленческий учет. -2009.-№1

УАК формирует совокупность элементов, которая органически взаимосвязана. Взаимодействие данных элементов определяется в методическом, техническом и организационных аспектах, которые закреплены в учетной политике организации. Взаимодействие элементов учетно-аналитического комплекса представлено на рисунке 1.4.



Рисунок 1.4 - Взаимодействие элементов учетно-аналитического комплекса

Концепция управления бизнес-процессами была широко распространена в теории и на практике начала 90-х годов XX века. Данная концепция способствовала получению «прозрачности информации» и давала возможность выявлять решения проблем, которые возникали в коммерческой организации, а также, предвидеть последствия принимаемых решений.

Применение в процессе управления информационных данных о бизнес-процессах способствовало определению новых задач в УАК, которые были использованы процессно-ориентированным управлением.

В учетно-аналитическом комплексе экономического субъекта традиционно участвуют учетно-отчетная (финансовый, управленческий и налоговый учет и отчетность), аналитическая (финансовый, управленческий и налоговый анализ) и контрольная (внешний и внутренний аудит) составляющие. В методологическом плане каждая составляющая может учитывать постулаты и требования статической, динамической или эволюционно-адаптивной балансовых теорий.

Статическая теория ориентирована на анализ и оценку стоимости чистых активов организации, динамическая - предоставление информационных данных о финансовых показателях деятельности, а эволюционно-адаптивная балансовая теория определяет направления использования модифицированных информационно-учетных данных в целях повышения их релевантности. Считаем, что современный учетно-аналитический комплекс экономического субъекта должен сочетать в себе элементы всех известных на сегодняшний день балансовых теорий.

Таким образом, в учетно-аналитическом комплексе каждого предприятия существуют три вида информации. Оперативная, тактическая и стратегическая информация применяется с целью управления деятельностью хозяйственной единицы. В рамках финансового учета существует оперативная и текущая информация. Данная информация содержит различные уровни агрегирования и целевую направленность, что также использует разные методы формирования (Рисунок 1.5).

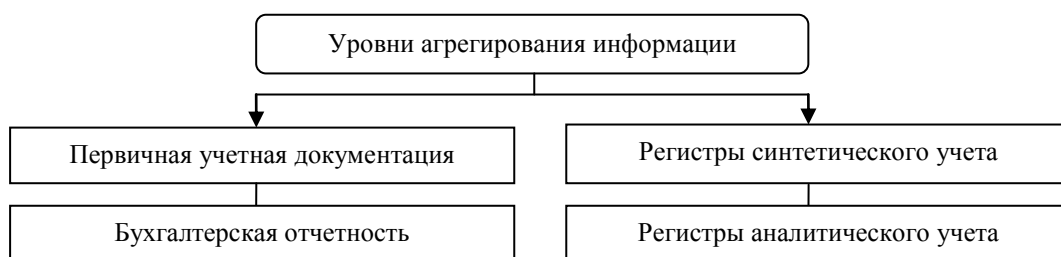


Рисунок 1.5 - Уровни агрегирования информации, которые применяются в зависимости от элементов используемого метода

В зависимости от уровня детализации бухгалтерской информации, формируются различные уровни ответственности:

1) соблюдение требований действующего законодательства ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности (раздельный учет по видам деятельности предприятия);

2) применение принципа экономичности, т.е. стоимость получения учетной информации ниже результатов, которые ожидаются от использования данной информации;

3) потребность получения данных первичных документов для принятия оперативных и тактических решений в целях управления предприятием, которые осуществляются в интерпретации бухгалтерской информации. Процесс интерпретации бухгалтерской информации проводится с помощью различных методик анализа, таких как: анализ абсолютных и относительных показателей, проведение сравнительного анализа и так далее.¹

Систематизация и ограничения в применении бухгалтерской информации включают в себя:

- наличие субъективизма составителей бухгалтерской информации, который отражает качество используемой информации;
- выявление условности некоторых данных финансового результата;
- несопоставимость бухгалтерской информации по аналогичным организациям в некоторых случаях;
- несоответствие реальной стоимости при балансовой оценке активов и пассивов;
- исторический характер информационных данных бухгалтерского учета;
- низкий уровень ориентации на принятие управленческих решений;
- ориентир только на внутреннюю микросреду и отсутствие внимания на влияние от внешней среды;
- низкая взаимосвязь с осуществляемой стратегией.²

Одним из вариантов преодоления данных ограничений являются вопросы применения управленческого учета, которые формируют перспективные технологии учетно-аналитического комплекса. Значимую роль в принятии управленческих решений занимает управленческая информация, в состав которой включены: бухгалтерская управленческая информация, данные маркетинговых исследований или информация о внешней среде. Такую информацию необходимо сформировывать с учетом границ «информационного обеспечения» в целом. Базой информации могут быть данные, которые целенаправленно возникают в УАК организации.

¹ Бухгалтерский учет: Учебник/ В. Э. Керимов. – 2-е издание. – М.: издательство «ЭКМО», 2006. – 681 с.

² Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие/А. И. Пасько. – М.:КНОРУС, 2005. – 288 с.

В рамках УАК первичная информация (бухгалтерская или данные о параметрах внешней макросреды) с применением специальных методов анализа, в модифицированном виде предоставляется руководителю в процессе формирования управленческой информации.¹

Роль информации о внешней среде, которая является базой для учетно-аналитического комплекса в управлении организацией и проведения анализа, значительна. Данный анализ определяет и вырабатывает стратегические решения, которые имеют ориентир на адаптацию стратегии к условиям изменения внешней макросреды и поддержание ее потенциала для реализации осуществляемой стратегии.

Параметры внешней макросреды определяет внешняя информация. В целенаправленном рассмотрении внешней информации заинтересован менеджмент организации. Данный фактор дает возможность прогнозирования и своевременного реагирования реализуемой стратегии к изменившимся условиям, включая полное изменение стратегии. Обеспечение единства оперативной и стратегической информации определяется концепцией стратегического учета.

Формирование внешней информации осуществляется с учетом группы факторов воздействия внешней среды на процесс хозяйственной деятельности организации.

Теоретический анализ взглядов ученых на факторы внешней среды позволил выделить два существующих подхода. Первый подход – четкое разграничение факторов внешнего макро- и микроокружения. Второй подход предусматривает выявление группы внешних факторов. Система мониторинга определяет информацию в следующем составе:

- 1) политические и экономико-правовые;
- 2) социо-демографические;
- 3) технические.

Поэтому появляется возможность к разграничению внешней информации, которая необходима в процессе анализа и создания мер по корректировке стратегии в соответствии с изменениями внешней

¹ Жарикова Л.А. Управленческий учет: Учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. 136 с.

макросреды. Анализ внешней среды определяет: оперативность выявления изменений во внешней среде, в которой находятся отрасль и рынки, повышение качества процесса принятия управленческих решений, которые связаны с применением ресурсов и их размещения. Анализ внешней среды дает возможность управлять рисками, воздействовать как система раннего предупреждения и прогнозировать потенциальные угрозы.

Анализ и учет параметров внешней среды формируют одно из главных условий гибкости управления в условиях нестабильности динамики рынка, которое может быть реализовано в рамках учетно-аналитического комплекса.

Формирование внешней информации предприятия включает в себя следующее:

- определение области внешнего воздействия и группы факторов, которые им соответствуют;
- определение группы факторов внешней макросреды, сильно влияющие на процесс производства предприятия;
- выявление набора основополагающих параметров внутри каждой группы, систематически определяющиеся в рамках системы мониторинга;
- проведение сбора внешней информации о макро- и микроокружении из различных источников;
- оценка значимости изменений, которые происходят с позиции отрасли, рынков и предприятий в рамках внешней среды;
- проведение системного анализа, в котором определяют взаимовлияние параметров внешней макросреды и микросреды;
- оценка влияния параметров внешней среды на процесс производства предприятия и разработка системы их учета с применением прогноза в учетно-аналитическом комплексе.¹

Значимость внешней информации определяется в результате ее применения в действии аналитической, прогностической, контрольной и регулирующей функций.

¹ Экономика предприятия: Учеб. Для вузов / И. Э. Берзинь, С.А. Пикунова, Н.Н. Савченко, С.Г. Фалько; Под ред. С.Г. Фалько. – М.: Дрофа, 2003. – 368 с.

Функция аналитики реализуется с помощью применения методов и методик стратегического анализа. Прогностическая детализация реализуется с учетом внешних информационных данных в условиях построения прогнозной отчетности предприятия. Функция контроля, на основе внешней информации, формирует контроль процесса реализации стратегии, которая была избрана с помощью сопоставления прогнозной отчетности с фактически имеющимися данными. Регулирующая функция дает возможность при отклонениях в реализации стратегии составить систему мер в целях адаптации реализуемой стратегии к факторам изменения внешней среды до ее изменения.

На предприятии эффективность учетно-аналитического комплекса реализуется с помощью рационального сочетания бухгалтерских, управленческих и стратегических информационных данных.

Учетно-аналитический комплекс ориентирован на:

- 1) формирование финансовой и налоговой отчетности;
- 2) осуществление функций управления.

Фактор качественного выполнения определяет формирование бухгалтерской, управленческой и стратегической (внешней) информации.

Считаем, что учетно-аналитический комплекс экономического субъекта целесообразно формировать поэтапно. Первый этап позволяет определить потребности в информации и осуществить их анализ с помощью лиц, принимающих решения.

Второй этап включает формирование технологии сбора и обработки информационных данных в УАК, которые дают возможность своевременно определить информационные потребности с выявлением источника информации, который позволяет удовлетворить информационные потребности, определить требования к расчетам и выявить ответственность исполнителей.

Третий этап устанавливает передачу информационных данных, необходимых для формирования отчетности, в рамках учетно-аналитического комплекса.

Укрупненная схема иерархических уровней формирования учетно-аналитического комплекса представлена на рисунке 1.6.

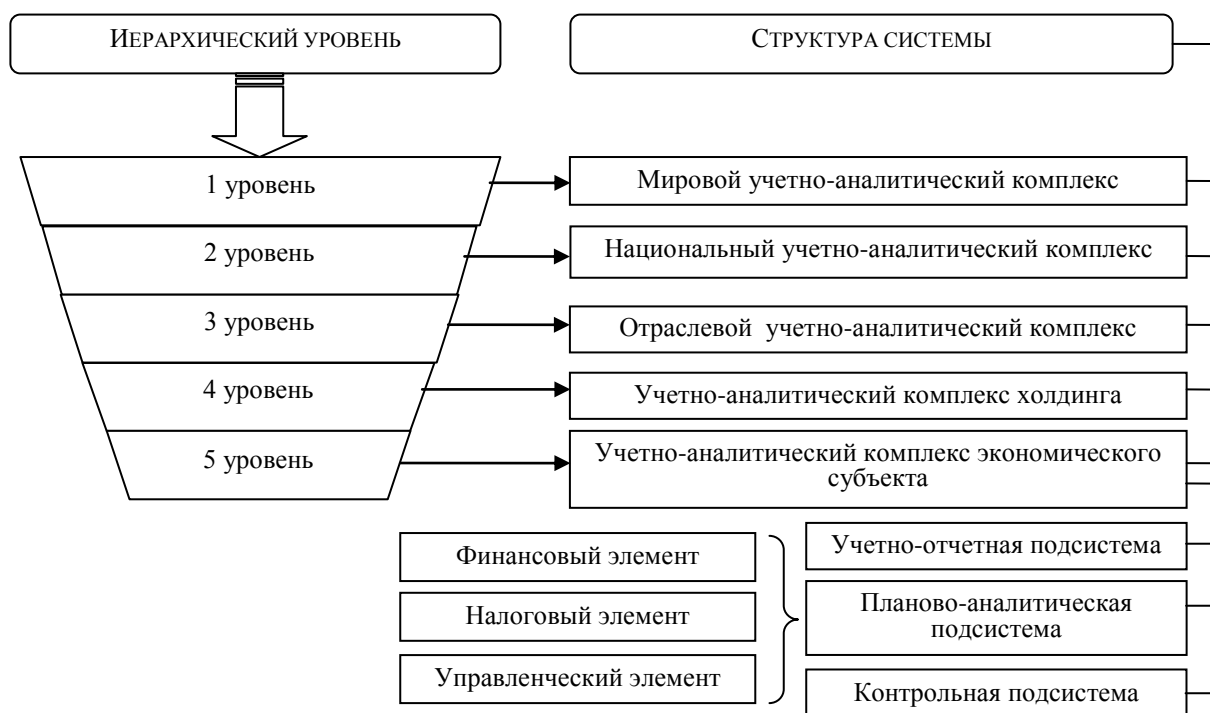


Рисунок 1.6 – Иерархические уровни формирования учетно-аналитического комплекса

Мировой учетно-аналитический комплекс определяется по данным международных стандартов, в основе построения национального - используются отечественные стандарты учета, аудита и налогообложения, при этом действующая в настоящее время нормативно-правовая база характеризуется вариативностью учета активов и обязательств, что определяет несопоставимость множества информационных данных.

Отрасль характеризуется различными специфическими особенностями, которые формируют собственные требования к учетно-аналитическому комплексу. Например, отраслевыми особенностями сельского хозяйства являются: экономические, технологические, природно-климатические особенности, определяющие естественный рост и развитие растений и животных, развивающихся на основе биологических законов. В современных экономических условиях сельскохозяйственное производство в огромной степени зависит от эффективного функционирования других отраслей народного хозяйства. УАК экономического субъекта формируется на основе

нормативного регулирования его составляющих, включающего в себя одновременно МСФО, Налоговый кодекс РФ, ПБУ, ФПСАД и т.д.

Правовой основой отражения хозяйственных операций, которые появляются в процессе деятельности предприятия, в УАС являются договорные отношения. Холдинги и крупные предприятия часто совмещают функции различных субъектов, что воздействует на «спектр» заключаемых договоров.

Конфигурация УАК определяется в зависимости от осуществляемой предприятием стратегии и от классификации используемых видов учета. Некоторые виды учета регламентируются не действующим законодательством, а внутренними организационно-распорядительными документами предприятия, при этом ведение бухгалтерского (финансового) и налогового учета в РФ обязательно.¹

Систематизация нормативных актов, используемых в целях осуществления УАК предприятия, применяется в двух основных направлениях: учетные, налоговые, специфические и отраслевые акты и основные уровни нормативного регулирования (законодательный, распорядительный, нормативный, методический и внутрифирменный).

Концепция управления бизнес-процессами в УАК предприятия требует выделения информационных данных в рамках бизнес-процессов. Данный фактор дает возможность усовершенствовать процесс его реализации и увеличить конкурентоспособность.

Представленную информацию необходимо анализировать для выявления причинно-следственных связей и последующей адаптации к меняющимся условиям внешней среды, что даст возможность концентрации внимания на бизнес-процессах, которые создают добавленную стоимость и генерируют уровень доходов.²

Таким образом, учетно-аналитический комплекс определяется с позиции системного и процессного подходов, характеризующих его как совокупность новых научных знаний о методах и инструментах сбора,

¹ Internet resource: <http://www.financial-lawyer.ru>

² Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 536с.

обработки, систематизации, мониторинга, накопления, хранения, анализа, оценки, контроля и передачи информации ее пользователям, реализуемая посредством кибернетического принципа: «вход → процесс → выход». Как и каждому системному образованию, учетно-аналитическому механизму свойственна особая специфика действия его объективной сущности на поверхности экономической действительности, которые наука характеризует как функции системы.

1.2 Экономическая характеристика состояния сельского хозяйства в современной экономике

В современных условиях хозяйствования сферы экономики подразделяются на специализированные отрасли, которые представляет собой группу однородных предприятий, характеризующихся особыми условиями производства в системе общественного разделения труда, однородной продукции или выполняющих специфическую функцию в системе обслуживания населения. Каждая из отраслей, в свою очередь, подразделяется на комплексные виды производств. Общероссийский классификатор выделяет 99 отраслей экономики, среди которых не последнее место по доле в ВВП занимает агропромышленный комплекс и в частности, сельское хозяйство.

Агропромышленный комплекс (АПК) является совокупностью отраслей народного хозяйства, которые непосредственно связаны с развитием сельского хозяйства, обслуживанием его производства и доведением сельхозпродукции до конечного потребителя.¹ Результат работы агропромышленного комплекса представляет собой продукты питания, которые в свою очередь являются материальной основой, необходимой для работы всех отраслей народного хозяйства.

¹ Афанасьев, В.Н. Статистика сельского хозяйства: Учебное пособие / В.Н. Афанасьев, А.И.Маркова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 272 с.

Основная социально-экономическая цель развития агропромышленного комплекса может быть сформулирована как наиболее полное удовлетворение потребностей населения в продовольствии и других товарах, получаемых из сельскохозяйственного сырья, при этом затраты труда и средств производства должны быть минимальны.

Агропромышленный комплекс России содержит три основные сферы деятельности, представленные на рисунке 1.7.

Те отрасли, которые входят в первую сферу АПК, призваны снабжать ресурсами производственный процесс, формировать базу для индустриализации сельского хозяйства и содействовать нормальному функционированию всех элементов комплекса.

Основным элементом второй сферы агропромышленного комплекса является непосредственно сельскохозяйственное производство.

Что касается третьей сферы агропромышленного комплекса, то в нее входят пищевкусовая, мясная и молочная, рыбная, мукомольно-крупяная, комбикормовая промышленности. В эту сферу также включается легкая промышленность по обработке сельскохозяйственного сырья.

Отрасли третьей сферы АПК обеспечивают первичную обработку сельскохозяйственного сырья, ее заготовку и хранение, а также вторичную переработку сырья и доведение его до стадии готовности для реализации готовой продукции населению. Они также занимаются доставкой продукции к местам хранения и реализации.

Сельское хозяйство – отрасль экономики, направленная на обеспечение населения продовольствием и получение сырья для ряда отраслей промышленности. Данная отрасль является одной из самых важных, распространенных практически во всех странах мира. Сельское хозяйство в экономике любой страны занимает особое место. Специфичность роли, отведенной сельскому хозяйству, обуславливается производством продуктов питания, как основы жизнедеятельности людей и воспроизводства рабочей силы, производством сырья для многих видов непродовольственных потребительских товаров и продукции производственного назначения.

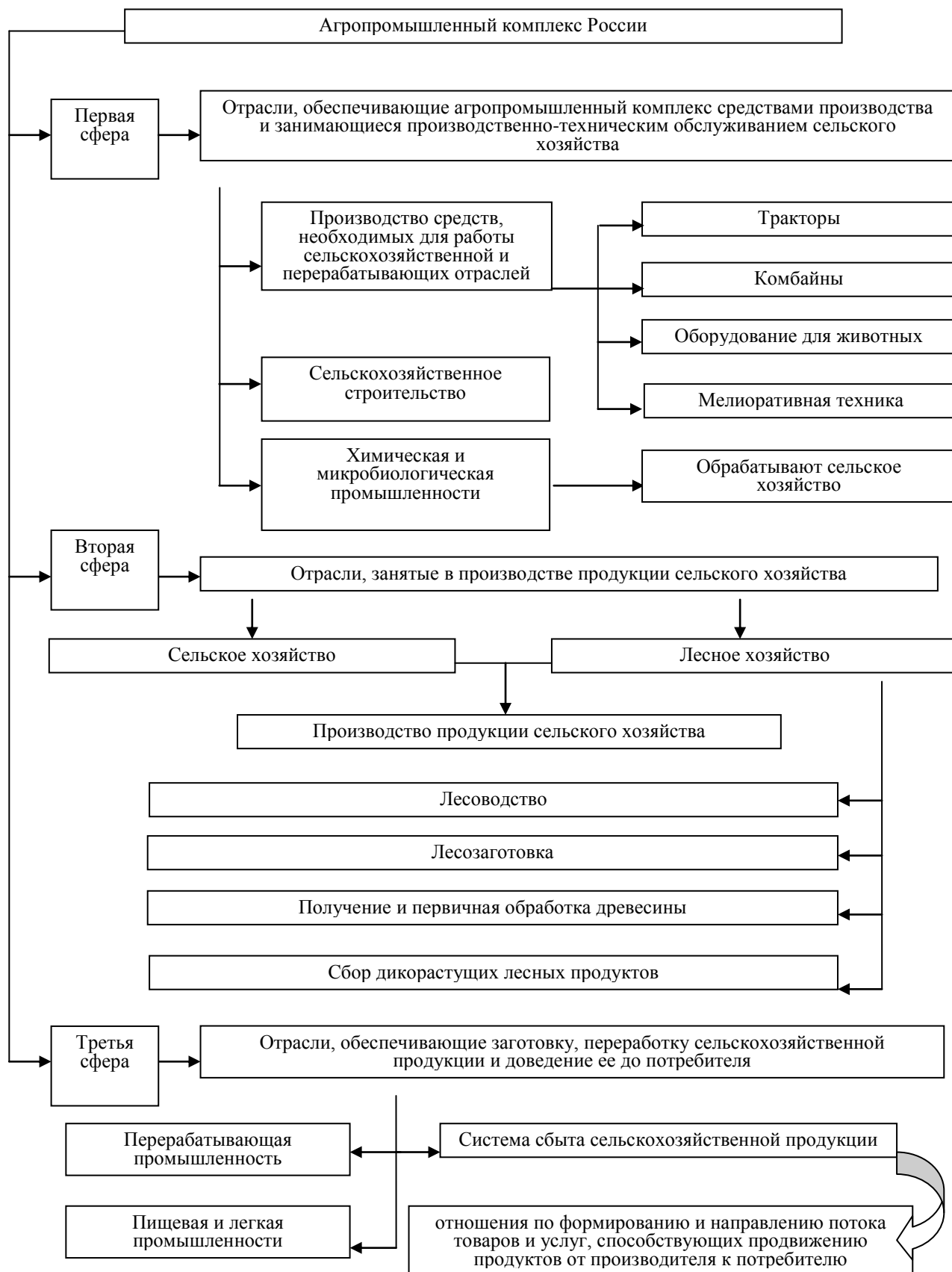


Рисунок 1.7 – Отраслевая структура агропромышленного комплекса России

По существу уровень развития сельского хозяйства во многом определяет уровень экономической безопасности страны.

Сельскохозяйственное производство состоит из трех основных направлений: растениеводство, животноводство и промышленное производство. Растениеводство представляет собой отрасль сельского хозяйства, направленную на выращивание различных культурных растений для их дальнейшего использования в качестве источников продуктов питания, сырья для промышленности и других целей. Животноводство представляет собой отрасль сельского хозяйства, направленную на разведение и выращивание сельскохозяйственных животных с целью производства животноводческой продукции. Промышленные производства в сельскохозяйственных организациях предназначены в основном для частичной переработки отдельных видов собственной продукции и изготовления строительных материалов.

Сельское хозяйство включает в себя все виды деятельности по возделыванию земли и разведению хозяйственных растений (полеводство, луговоеводство), содержанию и выращиванию домашних животных (скотоводство)¹. Результатом деятельности сельскохозяйственного предприятия может быть и сырье (хлопок, семена масличных культур, лечебные травы), и полуфабрикаты (зерно, мясо, шкуры забитых животных, рыба), и готовая продукция (овощи, фрукты, ягоды, молоко, яйца).²

В сельскохозяйственном производстве имеются свои существенные особенности:

- экономический процесс воспроизводства переплетается с естественным процессом роста и развития живых организмов, развивающихся на основе биологических законов;
- циклический процесс естественного роста и развития растений и животных обуславливает сезонность сельскохозяйственного труда;

¹ Брокгауз, Ф.А. Энциклопедический словарь / Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон. – М.: Изд-во Эксмо, 2006. – 960с.

² 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.

– технологический процесс в сельском хозяйстве тесно связан с природой, где земля выступает в роли главного средства производства.¹

В условиях рыночной экономики сельскохозяйственное производство в огромной степени зависит от эффективного функционирования целого ряда других отраслей народного хозяйства.

Определено, что экономическое состояние сельского хозяйства зависит от ряда факторов, обусловленных особенностями отрасли:

1. Наличие земельных ресурсов. Земля, являясь особым средством производства, обладает рядом специфических свойств, которые отличают ее от других средств производства. Заменить землю каким-либо другим средством производства невозможно;

2. Сезонный характер производства. Из-за сезонности фактическая себестоимость сельскохозяйственной продукции исчисляется только по истечении календарного года, когда учтены все затраты на производство и валовой сбор продукции;

3. Влияние погодных условий на сельскохозяйственное производство. В сельском хозяйстве технологический процесс выработан природой и напрямую зависит от климатических особенностей (засуха, ливни, заморозки, оттепели и др.);

4. Государственная политика, проводимая в данном регионе.²

Основой сельского хозяйства являются земельные ресурсы. Наибольшими земельными ресурсами владеют страны СНГ (в частности, Украина, Россия, Казахстан), Индия, США, Китай, Канада, Бразилия, Австралия.³

Земельные ресурсы РФ для сельского хозяйства и, в первую очередь, для земледелия ограничены неблагоприятными климатическими условиями: территория вечной мерзлоты составляет 1100 млн. га, или 60% общей

¹ Бычкова, С.М. Бухгалтерский учет и налогообложение в сельском хозяйстве: учеб. пособие / С.М. Бычкова, А.В. Золотарев. – М.: ТКВелби, Изд-во Проспект, 2004. – 424 с.

² Филина, Ф.Н. Состояние сельского хозяйства [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://biznestoday.ru/sh/867-sostoyanie-selskogo-hozyajstva.html>.

³ Эфендиева, А.А. Земельные ресурсы сельского хозяйства и эффективность их использования в условиях рынка [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dslib.net/economika-xoziajstva/ehfendieva2.html>

площади земель России. Общая площадь сельскохозяйственных угодий составляет 455 млн. га или 26,6% общих земельных ресурсов страны.¹

По показателю площади сельскохозяйственных угодий Россия занимает третье место в мире после Китая и США. Посевная площадь сельскохозяйственных культур в 2011 г. составила 76,7 млн. га.²

Земельные ресурсы США занимают 1/2 основной территории. По земельной переписи в США 767 млн. га сельскохозяйственной площади. В земельном фонде США на пахотные земли приходится примерно 20%, на луга и пастбища – более 50% и на леса – 15%. Почти 65% уборочной площади в США занимают зерновые и зернобобовые культуры.³

Китай – один из самых крупнейших производителей сельскохозяйственной продукции в мире. Около 7% мировых пахотных земель приходится на КНР, что составляет порядка 130 млн. га. Из всего земельного фонда только 21% угодий является высокопроизводительным. Земельные ресурсы Китая представлены самыми разнообразными типами: пахотные угодья, леса, степи, пустыни и т.д. В настоящее время площадь обрабатываемых земель в Китае составляет более 130 млн. га.⁴

Государственная поддержка сельского хозяйства сыграла основную роль в резком увеличении производства продовольствия в странах, являющихся в настоящее время его крупнейшими экспортёрами – в США, Канаде, странах ЕС. Доля субсидий на компенсацию затрат в сельском хозяйстве развитых государств в общей сумме государственной поддержке самая высокая. В странах Европейского союза для этих целей на одного занятого в сельском хозяйстве из бюджета выделяются 19,2 тыс. долларов, в США – 36,9 тыс. долларов.⁵

Виды государственной поддержки сельского хозяйства в развитых странах представлены на рисунке 1.8.

¹ Статистический обзор. Материально-техническая база сельского хозяйства России // Экономика сельского хозяйства России. – 2011. – №6. – С. 81-83.

² Россия в цифрах 2012: Краткий статистический сборник / Росстат - М., – 2012. – 59 с.

³ Емельянова, Л.Л. Природные ресурсы и хозяйство США [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://festival.1september.ru/articles/557167/>

⁴ Аграрные новости. Сельское хозяйство Китая [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://agronew.ru/?p=5536>

⁵ Государственная поддержка фермеров в развитых странах [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.agroinsurance.com/ru/practice/?pid=11474>

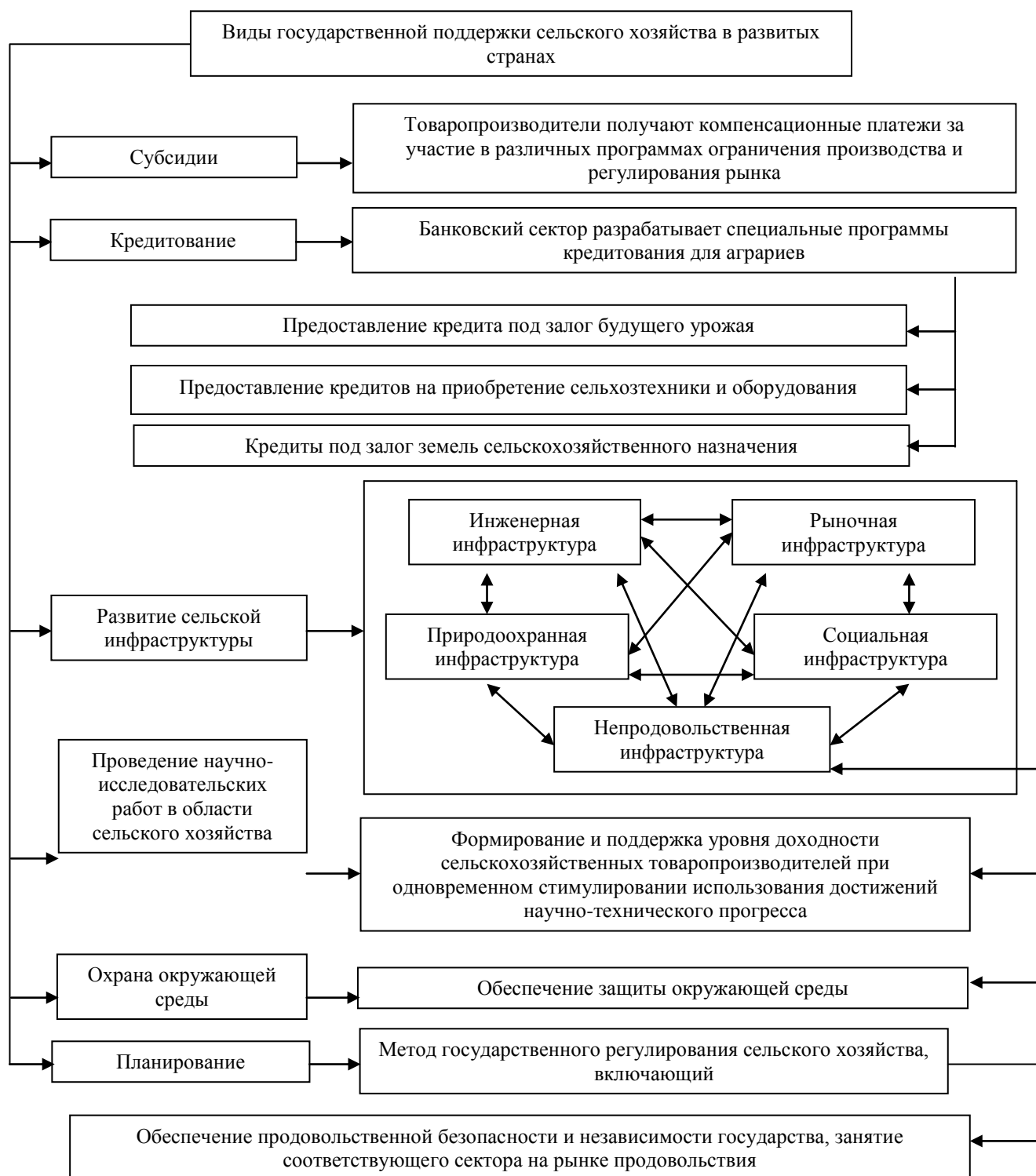


Рисунок 1.8 – Виды государственной поддержки сельского хозяйства в развитых странах

В США Министерство сельского хозяйства реализует программы по поддержанию минимальных цен для фермеров в определенных условиях по ряду продуктов. Эти программы лишь дополняют рыночную экономику, действующую в американском сельском хозяйстве.

Сельское хозяйство Китая развивается в соответствии с разработанными Министерством сельского хозяйства программами, основные из которых направлены на поддержание высоких показателей производства зерна, стимулирование производства органической продукции животноводства и развитие высокоэффективного производства технических культур.

В РФ для поддержки развития сельского хозяйства была принята Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования агропродовольственного рынка, отражающая новый порядок формирования и реализации аграрной политики на 2008-2012 годы, утвержденная Правительством 14 июля 2007 года. Согласно Программе одним из направлений устойчивого развития сельского хозяйства является повышение уровня и качества жизни сельского населения.

В декабре 2011 года Россия вступила во Всемирную торговую организацию (ВТО). Государства-члены ВТО обладают самыми разнообразными возможностями для поддержания сельского хозяйства. В соответствии с нормативами ВТО меры государственной поддержки сельского хозяйства разделяются на три категории¹ (Рисунок 1.9).

Меры государственной поддержки сельхозпроизводителей в рамках ВТО налагают ограничения не на всю поддержку государства, а только на государственные программы, которые в понимании ВТО оказывают отрицательное влияние на нормальный ход торговли. Данные государственные программы классифицируются в ВТО как меры «янтарной» корзины и подлежат ограничению и постепенному сокращению. При этом присоединяющаяся к ВТО страна должна определить объем «янтарной» корзины.²

Меры «зеленой корзины» могут быть основой субсидирования сельского хозяйства после вступления в ВТО. Для нашей страны – это

¹ Государственная программа развития сельского хозяйства ВТО [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.rodina-duma.ru/data2/968.php>

² Возможности России после присоединения к ВТО по государственной поддержке сельского хозяйства [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.proagro.com.ua/art/4017167.html>

единственная возможность выйти в перспективе на уровень финансирования сельского хозяйства стран ЕС и США.



Рисунок 1.9 – Меры государственной поддержки сельского хозяйства по нормативам Всемирной торговой организации

К основным показателям, с помощью которых можно охарактеризовать экономическое положение сельского хозяйства региона, относятся:

- размеры и структура площадей, занятых под посевами;
- количество голов в животноводстве;
- урожайность сельскохозяйственной продукции;
- продуктивность животных и птицы;
- валовой сбор продукции растениеводства и животноводства.¹

На основе этих показателей оценивается уровень развития сельского хозяйства, делается анализ работы отрасли, оценивается эффективность производства в сельском хозяйстве.

¹ Филина, Ф.Н. Состояние сельского хозяйства [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://biznestoday.ru/sh/867-sostoyanie-selskogo-hozyajstva.html>.

Используя данные показатели, можно оценить уровень экономического развития сельского хозяйства России за 2009-2011 гг. (Таблица 1.4).

Таблица 1.4 – Основные показатели уровня экономического развития сельского хозяйства России за 2009-2011 гг.¹

Наименование показателя	Значение показателя			Абсолютное отклонение		Темп роста, %	
	2009 год	2010 год	2011 год	2010/2009	2011/2010	2010/2009	2011/2010
1. Размеры и структура площадей, занятых под посевами (млн. га)	77,8	75,2	76,7	-2,60	1,50	96,66	101,99
2. Количество голов в животноводстве (млн. голов)	59,9	59	59,8	-0,90	0,80	98,50	101,36
3. Урожайность сельскохозяйственной продукции (ц/га)	746,8	594,7	792,8	-152,10	198,10	79,63	133,31
4. Продуктивность животных (надой молока на одну корову)	4089	4592	3562	503,00	-1030,0	112,30	77,57
5. Валовой сбор продукции растениеводства (млн. т)	1839,1	2051,3	2419,1	212,20	367,80	111,54	117,93
6. Валовой сбор продукции животноводства, в том числе							
скот и птица на убой, млн. т	6,7	10,6	10,9	3,90	0,30	158,21	102,83
молоко, млн. т	32,6	31,9	31,7	-0,70	-0,20	97,85	99,37

В 2010 году по сравнению с предыдущим годом показатели валового сбора продукции растениеводства и животноводства возросли. В 2011 году по сравнению с 2010 годом практически все показатели развития сельского хозяйства России увеличиваются. В целом показатели уровня развития сельского хозяйства России низкие по сравнению с показателями сельского хозяйства зарубежных стран. Кроме того, в 2011 году по сравнению с 2010 годом некоторые показатели снижаются, это связано с тем, что сельскохозяйственное производство России функционирует в условиях жесткой конкурентной борьбы.

Структура реализованной в 2011 году продукции сельского хозяйства представлена на рисунке 1.10.

¹ Россия в цифрах 2012: Краткий статистический сборник / Росстат - М., – 2012. – 59 с.

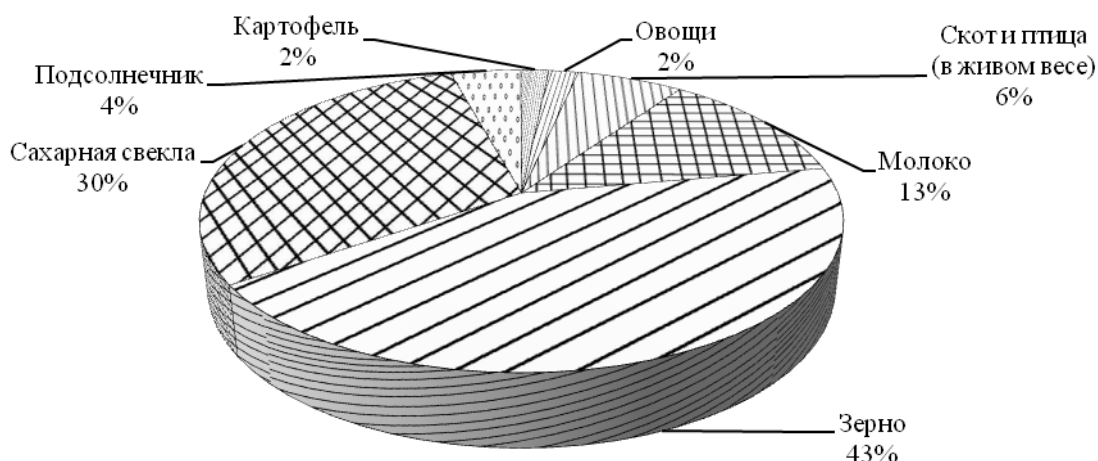


Рисунок 1.10 – Структура реализованной продукции сельского хозяйства за 2011 год¹

Основные показатели финансового положения предприятий сельскохозяйственной отрасли представлены в таблице 1.5.

Таблица 1.5 – Финансовое положение сельскохозяйственных предприятий РФ за 2009-2011 гг.²

Наименование показателя	Значение показателя			Абсолютное отклонение		Темп роста, %	
	2009 год	2010 год	2011 год	2010/2009	2011/2010	2010/2009	2011/2010
Сальдированный финансовый результат	63446	67271	105019	3825	37748	106,03	156,11
Коэффициент текущей ликвидности	167,2	166,5	184,4	-0,70	17,90	99,58	110,75
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	-30,4	-32,9	-40,3	-2,50	-7,40	108,22	122,49
Коэффициент автономии	42,3	41,5	35,3	-0,8	-6,2	98,11	85,06
Среднемесячная номинальная заработная плата, руб.	10049	11174	13084	1125	1910	111,20	117,09
Отношение к общероссийскому уровню среднемесячной заработной платы, %	50	49	51	-1	2	98,00	104,08

Сальдированный финансовый результат деятельности сельскохозяйственных предприятий растет из года в год. Значение коэффициента текущей ликвидности говорит о возможности погашения краткосрочных активов с помощью оборотных средств, но также и о недостаточной активности использования заемных средств. Повышение

¹ Основные показатели сельского хозяйства в России в 2011 году. Статистический бюллетень / Росстат - М., – 2012. – 112 с.

² Там же

коэффициента автономии свидетельствует о росте финансовой устойчивости предприятий. Среднемесячная заработная плата работников сельскохозяйственных предприятий составляет 50% общероссийского уровня заработной платы.

Финансовые результаты сельскохозяйственных предприятий РФ за 2009-2011 гг. представлены на рисунке 1.11.

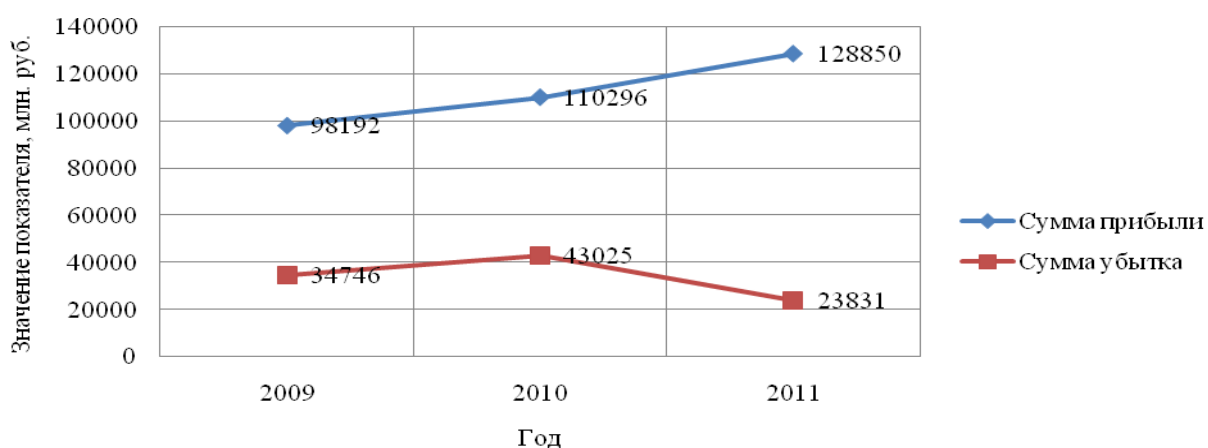


Рисунок 1.11 – Финансовые результаты сельскохозяйственных предприятий РФ за 2009-2011 гг.¹

Сумма прибыли сельскохозяйственных предприятий растет из года, а величина убытка снизилась в 2010 году выросла.

В связи с дальнейшей разработкой учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных организаций и его отдельных составляющих считаем целесообразным, провести анализ развития сельского хозяйства в регионах России, в частности в Ростовской области.

Ростовская область как административный центр юга России, является одним из крупнейших сельскохозяйственных регионов Российской Федерации, а также маркет-мейкером аграрных рынков. Аграрный сектор занимает 13% внутреннего регионального продукта и третье место среди отраслей экономики Ростовской области. В структуре производства АПК около 65% занимает продукция сельского хозяйства, 35% - продукция пищевой и перерабатывающей промышленности. Основными направлениями

¹ Основные показатели сельского хозяйства в России в 2011 году. Статистический бюллетень / Росстат - М. – 2012. – 112 с.

работы агропромышленного комплекса Ростовской области являются производство зерна, маслосемян подсолнечника, овощей, продукции животноводства и их переработка с последующим доведением до потребителя. В сельской местности проживает 1/3 населения Ростовской области. Сельскохозяйственным производством занимаются 1,7 тысяч сельхозорганизаций, свыше 12,9 тысяч крестьянско-фермерских хозяйств, более 2 тысяч индивидуальных предпринимателей, свыше 547 тысяч личных хозяйств граждан. В сельском хозяйстве занято 13,7 % от численности занятых в экономике (Рисунок 1.12).

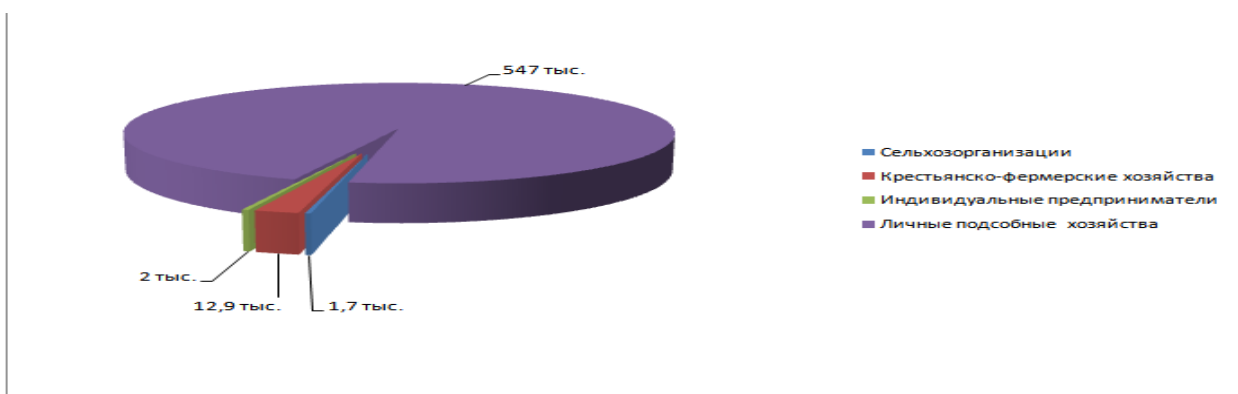


Рисунок 1.12 – Численность сельскохозяйственных организаций Ростовской области

Сельскохозяйственные угодья занимают 8,5 млн. га, пашня – 5,8 млн. га, в том числе орошаемая 241 тыс. Доля Ростовской области в общей площади сельхозугодий России составляет 3,9%. По площади сельхозугодий и площади посевов зерновых культур Ростовская область занимает 2-е место в Российской Федерации, по плодородию пашни - 10 место среди других субъектов Российской Федерации (Рисунок 1.13).

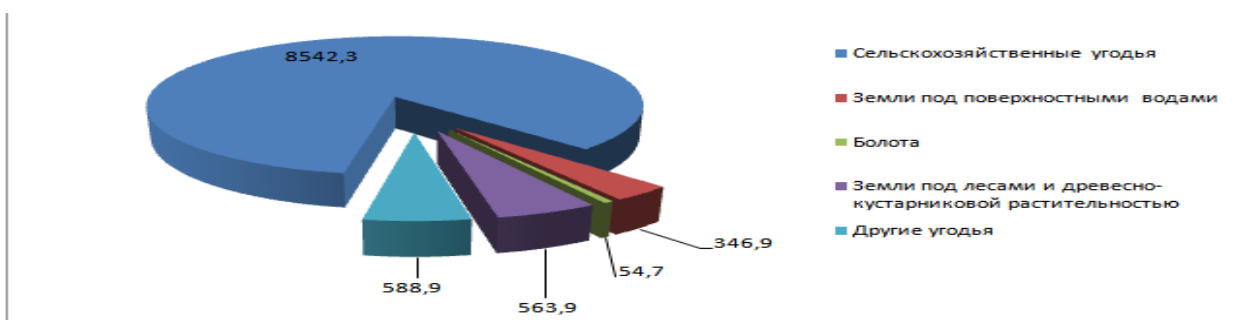


Рисунок 1.13 – Распределение сельскохозяйственных угодий Ростовской области по видам

Производство сельхозпродукции на душу населения в Ростовской области выше среднероссийских показателей, в том числе по зерну и мясу – в два раза выше.

Ростовская область способна обеспечивать не только внутренние потребности в зерне, картофеле, овощебахчевой продукции, но и поставлять её на рынки регионов России, стран ближнего и дальнего зарубежья. Донские порты ежегодно переваливают до 40% всего российского агроэкспорта, значительная часть товаров произведена на Дону.

Аграрная сырьевая база позволяет разместить предприятия по производству продуктов питания самого широкого ассортимента (плодоовощных, рыбных, мясных консервов, макаронных изделий, колбас, мясопродуктов, соков, растительных масел и маргаринов, молочной продукции и т.п.).

В Ростовской области производится 4 % валовой продукции сельского хозяйства в Российской Федерации. На долю Ростовской области приходится около 20% производимой продукции сельского хозяйства в Южном федеральном округе.

Растениеводство – ведущая отрасль АПК (65% валовой продукции сельского хозяйства Дона). Главные хлебные поля размещаются на высокоплодородных «пшеничных» почвах, мощных чернозёмах. Ростовская область в состоянии обеспечивать до 50% экспорта российского зерна, признана лидером по выведению новых сортов зерновых культур.

По площади посевов зерновых культур Ростовская область - на 2-м месте в РФ, по плодородию пашни входит в первую десятку российских регионов.

Благоприятные климатические условия позволяют получать хорошие урожаи полевых культур, овощей и фруктов, развивать селекцию и семеноводство. Главная зерновая культура – озимая пшеница. Широко распространены посевы ярового ячменя, кукурузы, проса, риса, гречихи, гороха, сои. В 2008 году в области было собрано более 9,1 млн. тонн зерна - это рекордный урожай за предыдущие 18 лет. Урожайность пшеницы составила 33,9 ц/га посевной площади.

В 2010 году, несмотря на засуху, собрано около 7 млн тонн зерна, при средней урожайности 25,5 центнера с гектара, в 2011-м - свыше 7 млн тонн. В 2012 году по валовому сбору ранних зерновых и зернобобовых культур Ростовская область вышла на первое место в России.

Ведущей технической культурой является подсолнечник. В производстве семян подсолнечника донской регион – первый в России (22% от российского объёма производства). Ростовская область занимает первое место в России по производству рафинированного дезодорированного масла и обеспечивает 60% экспорта российских растительных масел. В целом по Ростовской области в 2008 году было намолочено 1,5 млн. тонн подсолнечника, в 2009 - 2011 годах - свыше 1 млн. тонн.

Ростовская область занимает 5-е место в России по производству овощей, плодов и ягод. Основными овощеводческими районами признаны Багаевский, Семикаракорский, Весёловский и Азовский, расположенные на юге Ростовской области. Овощи выращиваются на орошаемых землях на площади более 37 тыс. га. Ежегодное производство овощей – около 500 тыс. тонн с перспективой расширения. Возделывание овощей ведётся в защищенном и открытом грунте. В Ростовской области выращивают томаты, огурцы, зелень, бахчевые культуры, лук, капусту, сахарную свёклу.

Сахарная свёкла - одна из самых перспективных культур. «Международная сахарная корпорация» и французская компания «Сюкден» планируют построить в Целинском районе Ростовской области первый на Дону сахарный завод мощностью переработки от 12 тыс тонн свеклы и производительностью 1700 тонн сахара в сутки.

Валовой сбор овощей ежегодно растет. В 2010 году он составил 487,8 тыс.тонн, по урожайности (130,2 ц/га) Ростовская область вышла на второе место по югу России (после Волгоградской области). В 2011 году собрала 640,1 тыс. тонн овощей при урожайности 165,9 ц/га, в 2012 году - 680 тыс.тонн.

Посевные площади под картофель в регионе занимают около 40 тыс. гектаров. Потенциал в производстве картофеля на Дону – до 500 тыс. тонн в год. Благодаря использованию передовых технологий и качественного

посадочного материала, урожайность картофеля в некоторых хозяйствах Ростовской области почти вдвое превышает среднероссийский показатель.

Площадь садов Ростовской области составляет около 25 тыс. га. Ежегодно производится фруктов более 110 тыс. тонн (яблоки, груши, сливы, черешня, вишня и т.п.).

На Дону ведётся активная закладка садов интенсивного типа, на шпалере, с использованием капельного орошения, что позволяет получать стабильные урожаи высококачественной продукции. Для плодоводства наиболее перспективны Азовский, Аксайский, Кагальницкий, Каменский, Мартыновский, Неклиновский и Семикаракорский районы.

История донского виноградарства насчитывает более 2 тысяч лет. Ростовская область – самая северная зона промышленного виноградарства России. В начале XX века на Дону насчитывалось около 7 тысяч виноградных садов, ежегодно производилось около 400 тысяч вёдер вина. Традиции виноградарства и виноделия не утрачены и сегодня. Донские сорта винограда и донские вина отличаются изысканным букетом и особой мягкостью.

Располагая природным, производственным и научным потенциалом, Ростовская область способна обеспечивать не только внутренние потребности в сельхозпродукции, но и поставлять её на рынки регионов России, стран ближнего и дальнего зарубежья.

Ростовская область - пятая в России в производстве мяса и молока. В животноводстве Ростовской области производится 35% валовой продукции сельского хозяйства. На Дону развито молочное и мясное скотоводство, овцеводство, коневодство и птицеводство. На востоке региона содержат преимущественно мясной скот, повсеместно разводят свиней, овец, кур, уток, гусей, построен самый крупный в Европе комплекс по производству индюшатины.

В ближайшем будущем Ростовская область планирует ежегодно производить свыше 400 тысяч тонн мяса, около 1 млн. тонн молока, до 1,3 миллиарда штук яиц, более 2200 тонн шерсти.

Племенная база представлена всеми основными видами сельскохозяйственных животных и насчитывает 62 племенных стада. Удельный вес племенного скота в общем поголовье превышает 25%.

В последние годы в Ростовской области производится мяса (скот и птица на убой в живом весе) не менее 350 тыс. тонн, яиц - 1,6 - 1,7 млрд штук, молока - свыше 1 млн. тонн. В Ростовской области функционируют крупные свиноккомплексы (по 100 тыс. голов в год), птицекомплексы по выращиванию бройлеров, крупнейший в Европе комплекс по выращиванию и производству мяса индейки.

Ростовская область занимает одно из лидирующих мест в России по приростам в производстве мяса и молока. Донские племпредприятия по молочному скотоводству занимают первые места в России по продуктивности животных. Годовой объем производства молока в Ростовской области достигает 1 млн. тонн. Средний удой молока от коровы - свыше 4000 кг. В перспективе эти показатели будут увеличены за счёт реализации инвестпроектов в молочном скотоводстве.

На Дону развиваются крупные индустриально организованные животноводческие комплексы. В свиноводстве делается упор на создание комплексов закрытого типа с высокой степенью санитарной защиты, племенным материалом, собственной кормовой базой и переработкой. Для развития свиноводства имеется большое количество зернофуража высокого качества.

В Ростовской области обширные площади естественных пастбищ - 2,5 млн. гектар. Основная численность поголовья, как племенных, так и товарных стад овец, сосредоточена в восточных районах области: Ремонтненском, Заветинском, Зимовниковском, Орловском, Дубовском, Пролетарском, а также Сальском и Песчанокском.

В племенных предприятиях разводят овец шести пород, в том числе меринос и каракуль. Овцеводческие хозяйства Ростовской области – среди лучших в России. Численность овец и коз во всех категориях хозяйств Ростовской области в 2012 году превысила 1 млн. голов (второе место среди крупнейших регионов юга России).

Коневодство и коннозаводство Ростовской области имеет многовековые традиции. В XIX – XX веках разведение верховой лошади на юге России и Северном Кавказе наибольшего расцвета достигло именно на Дону. В 1900 году здесь было 145 конных заводов с общим поголовьем 83 тысячи. Широко известны такие донские предприятия как племконезавод им. С.М. Буденного (Сальский район Ростовской области), Кировский конный завод (Целинский район), конный завод имени 1-й Конной Армии (Зерноградский район), племконзавод Зимовниковский, конный завод «Донской» (Орловский район). На Дону занимаются разведением и выращиванием племенных лошадей буденновской, донской, тракененской и чистокровной верховой пород. Среди питомцев конных заводов Ростовской области немало рекордсменов, победителей и призёров престижных состязаний в России, Европе и мире.

Птицеводство – самая перспективная и быстро развивающаяся отрасль животноводства Ростовской области. Численность птицы во всех категориях хозяйств Ростовской области превысила 13 млн. голов. Ежегодно производится в среднем 1,6 млрд. штук яиц, растут объёмы производства мяса птицы, в том числе – за счёт реализации крупных инвестиционных проектов. Ежегодный объём производства мяса птицы в Ростовской области в ближайшее время может превысить 200 тыс. тонн.

В Ростовской области работают крупные птицекомплексы по выращиванию бройлеров, построен крупнейший в Европе комплекс по выращиванию индейки и переработке индюшиного мяса (в 2012 году предприятие произвело в живом весе 40 тыс. тонн продукции - это 35% российского рынка). В хозяйствах Ростовской области выращиваются также гуси, цесарки, перепела, фазаны и страусы.

Ростовская область обладает огромными водными и рыбными ресурсами.

В донских водоёмах обитают 68 видов рыб. Наиболее важные промысловые рыбы: судак, лещ, сазан, сом, тарань, донская сельдь, осетр, белуга, севрюга, окунь, щука и другие. Донские рыбаки ведут промысел в Черном и Азовском морях, Цимлянском и Манычском водохранилищах,

реках Дон и Северский Донец с притоками, Миусском лимане, озерах и прудах. Общая площадь естественных промысловых водоёмов - свыше 380 тыс. га.

Рыбохозяйственный комплекс Ростовской области включает свыше 400 предприятий, 8 государственных предприятий занимаются воспроизводством и селекцией водных биоресурсов. Объём промысловых уловов на прогнозный период (2013 - 2014 гг.) должен составить 14 - 15 тыс. тонн.

Ростовская область – лидер в России по производству товарной рыбы (более 12% всего объёма). Для ведения товарного рыбоводства имеется 20 тыс. га прудов. В донских прудовых хозяйствах разводят такие виды рыб как толстолобик, амур, карп, осетровые породы.

Федеральные и региональные власти оказывают постоянную поддержку рыбоводным, рыбодобывающим и рыбоперерабатывающим предприятиям. Лидерами отрасли являются рыбколхоз им. И.В.Абрамова (Семикаракорский район), Новочеркасский рыбокомбинат, «Миусский лиман» (Неклиновский район), «Казачка» (Аксайский район).

Промышленное рыболовство осуществляется предприятиями Ростовской области в Азовском и Чёрном морях, а также на внутренних пресноводных водоёмах.

Рыбоперерабатывающие предприятия производят свыше 150 наименований рыбопродукции, основными из которых являются пресервы из местных и океанических видов рыб, соленая, вяленая и копченая продукция, балыки из местных и океанических видов рыб, нарезка в вакуумной упаковке, замороженная рыба и живая прудовая.

Искусственным воспроизводством водных биоресурсов занимаются 5 государственных предприятий, в естественные водоемы ими выпускается молодь рыб частиковых и осетровых пород (судак, сазан, лещ, рыбец, шемая, толстолобик, осетр, стерлядь, севрюга).

В ФЦП «Развитие рыбохозяйственного потенциала Российской Федерации в 2009 - 2013 годах» включено 5 объектов (Донской осетровый завод, Рогожкинский рыбозаводный завод, АзНИИРХ, Аксайско-Донской рыбозаводный завод, обходной канал Кочетовского гидроузла).

За последние годы значительно увеличились объемы капитальных вложений в АПК. В 2010 году объем инвестиций (за счет всех источников финансирования) по крупным и средним предприятиям составил 11,4 млрд. руб., что в 2,5 раза больше, чем в 2005г. (Рисунок 1.14). Объем капиталовложений в сельское хозяйство, охоту и лесное хозяйство - 7,2 млрд. рублей (или в 2,4 раза больше уровня 2005 г.), в производство пищевых продуктов, включая напитки и табака – 4,2 млрд. рублей.

За первое полугодие 2011 года объем инвестиций в основной капитал составляет:

- сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство 3,7 млрд. рублей;
- производство пищевых продуктов 1,2 млрд. рублей.

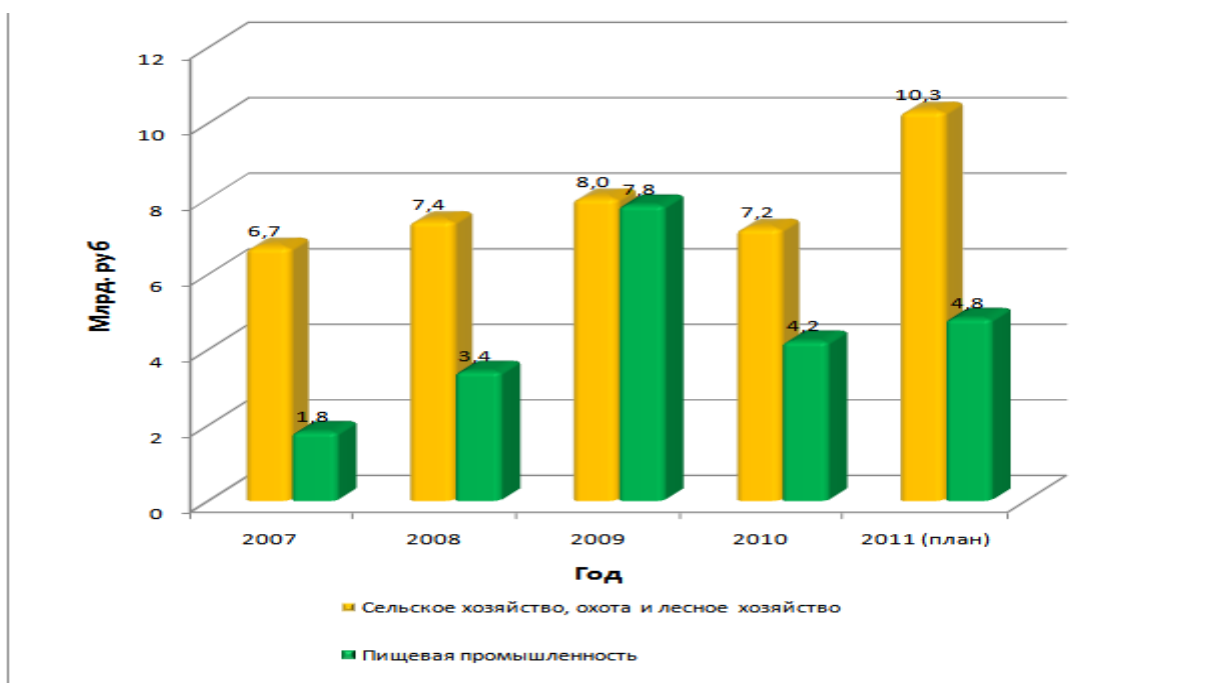


Рисунок 1.14 – Объем инвестиций в основной капитал АПК Ростовской области

Таким образом, сельское хозяйство представляет собой отрасль народного хозяйства, которая направлена на обеспечение населения продовольствием и создание сырья для различных отраслей промышленности. Сельское хозяйство является одной из самых важных отраслей народного хозяйства, распространенных практически во всех странах мира. Одним из сдерживающих факторов развития отечественного сельскохозяйственного производства является продолжающийся рост

объемов импорта сельскохозяйственной продукции и продовольствия. В связи с проведенным статистическим анализом развития сельского хозяйства в отдельных регионах России, считаем своевременным и актуальным формирование управленческих и налоговых элементов учетно-аналитической системы, обеспечивающей корректное принятие эффективных управленческих решений.

1.3 Теоретический анализ понятийного аппарата управленческого учета и анализа, составляющих основу учетно-аналитического комплекса

Стабильность деятельности сельскохозяйственных организаций в условиях развития инновационной экономики в основном зависит от достоверности и степени оперативности предоставления информационно-аналитических данных, являющихся основой формирования и реализации управленческих решений. Необходимость существования и функционирования комплексной учетно-аналитической системы обуславливает процесс создания целостной информационно-аналитической платформы, способствующей процессу принятия решений по текущей, финансовой, инвестиционной и управленческой деятельности.

Управленческий учет - основа успешной финансово-хозяйственной деятельности. В отличие от финансового и налогового учета, которые строго регламентированы стандартами и законодательством, управленческий учет ведется в соответствии с информационными потребностями менеджмента конкретного предприятия.¹ В настоящее время существует множество авторских трактовок понятия «управленческий учет» (Рисунок 1.15).

Управленческий учет является не только сбором и регистрацией информации, но и ее анализом и оценкой с целью выявления данных, которые представляют собой базу для оперативного управления предприятием. Первичный бухгалтерский учет – один из наиболее значимых достоверных источников информационных сведений, на которые опирается

¹ Лысенко Д. Организация управленческого учета // Аудит и налогообложение. – 2009. - №2-4

управленческий учет. Однако, информационные потребности менеджеров реализуются с помощью информационных данных, получаемых из дополнительных внешних и внутренних источников.¹

Управленческий учет представляет собой не только сбор и регистрацию информации. Он не принимается как обязательство для применения. Закон не регламентирует организацию и методику управленческого учета. Решение о введении управленческого учета на практике определяется руководством. В данном случае, сбор и обработка информации являются целесообразными, так как ее ценность в целях управления увеличивает затраты на приобретение соответствующих данных.²

Виды определения понятия «управленческий учет»		
Сущность понятия		
<p>Управленческий учет – это установленная организацией система, сбора, регистрации, обобщения и предоставления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью.</p>	<p>Управленческий учет – это часть системы бухгалтерского учета предприятия, обеспечивающей управленческий аппарат информацией для планирования деятельности, принятия тактических и стратегических решений, управления, контроля, стимулирования работников предприятия в выполнение заданий, оценки деятельности подразделений отдельных сотрудников внутри организации.</p>	<p>Управленческий учет – это учет факторов, ситуаций и условий, влияющих на производственно-хозяйственную и финансовую деятельность организации.</p>
<p>Ивашкевич В.Б., Маркова В.Д., Кузнецова С.А., Грибова Е.И., Карпова Т.П., Николаева С.Н., Богаченко В.М., Кириллов Н.А., Хахонов Н.Н.</p>	<p>Сапожников Н.Г., Хоружий Л.И., Расторгуев Р.Н., Алборов Р.А., Постников Л.В., Медведев М.Ю., Чернов В.А., Белов А.А., Белов А.Н.</p>	<p>Ягуров А., Минина Е.В., Керимов В.Э., Селиванов П.В., Агеева Ю.Б., Ткач В.И., Ткач М.В., Овчинникова О.П., Романенко А.В.</p>
Авторы		

Рисунок 1.15 – Различные подходы к понятию «управленческий учет»

Управленческий учет деятельности включает в себя сводные данные, группировку информации по секторам рынка, местам формирования затрат,

¹ Адамов Н. Концепция, сущность и функции управленческого учета // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. - №17-18.

² Чувашлова М.В. Управленческий учет для менеджеров: учебно-практическое пособие. - Ульяновск, 2003. - 100с.

центрам ответственности, а также по причинам и виновникам отклонений по заказам и изделиям.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России определяет цель управленческого учета в отношении внутренних пользователей, как формирование информационных данных, которые необходимы и полезны руководству в целях управления предприятием. В данном случае, содержание, порядок и способы представления информации, выявляются руководством. Расходы предприятия на ведение управленческого учета обязаны соответствовать принципу целесообразности, что означает не превышение экономического эффекта от применения сформированной информации.

В связи с вышесказанным, управленческий учет, как наука, формирует собственную концепцию, которая представлена на рисунке 1.16.



Рисунок 1.16 – Концепция управленческого учета как относительно самостоятельной составляющей учетно-аналитического комплекса

В бухгалтерском и управленческом учете предметом являются: планирование, учет, анализ, контроль, мотивация процесса производства сегментов деятельности и центров ответственности, которые отражают соотношение доходной и расходной части отдельных сегментов, а также оптимизацию данного соизмерения для увеличения эффективности и реализации деятельности в целом.

Объектом бухгалтерского управленческого учета считаются центры ответственности, то есть, структурные подразделения, за результаты деятельности которых, несут ответственность их руководители.

Центр ответственности – это структурное подразделение предприятия, главой которого является менеджер, который обеспечивает контроль над инвестируемыми в данный сегмент бизнеса: затратами, доходами и средствами.

Цель управленческого учета заключается в обеспечении узкого круга пользователей внутренней информацией администрации предприятия, которая является важной для осуществления контроля за процессом производства предприятия и определения решения по результатам деятельности.

Информация включает данные о затратах на процесс производства, себестоимости продукции и отдельных ее видов, а также рентабельности, выпуске и реализации продукции, работ и услуг.¹

Выделяют различные источники информационных сведений, которые применяются в рамках управленческого учета. Источники разбивают на: учетные и внеучетные (Таблица 1.6).²

¹ Управленческий учет: Учебное пособие/Под редакцией А.Д. Шеремета— М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.— 512 с. (Серия «Академия бухгалтера и менеджера»).

² Там же

Таблица 1.6 - Источники информации для управленческого учета

Источники информации	
УЧЕТНЫЕ ИСТОЧНИКИ	ВНЕУЧЕТНЫЕ ИСТОЧНИКИ
Бухгалтерский учет, отчетность	Материалы внутриведомственной и вневедомственной ревизии; внешнего и внутреннего аудита
Статистический учет, отчетность	Материалы лабораторного и врачебно-санитарного контроля
Оперативный учет, отчетность	Материалы проверок налоговой службы
Выборочные данные учета	Материалы производственных совещаний, действующих постоянно
	Материалы собраний трудовых коллективов
	Материалы печати
	Объяснительные и докладные записки, переписка с вышестоящей организацией, финансовыми и кредитными организациями
	Материалы, которые исходят в результате личных контактов с исполнителями

Организация управленческого учета представляет собой внутреннее дело каждой сельскохозяйственной организации. Администрация самостоятельно принимает решения о: разрезах классификации затрат, детализации мест возникновения затрат, увязке затрат с центром ответственности, ведении учета фактических, стандартных, полных или частичных затрат. Системы управленческого учета характеризуются своей неоднородностью (Рисунок 1.17), поэтому в чистом виде ни одна из систем, сформированных в мировой практике, не применяется на сегодняшний день и не должна применяться в будущих периодах на российских предприятиях.

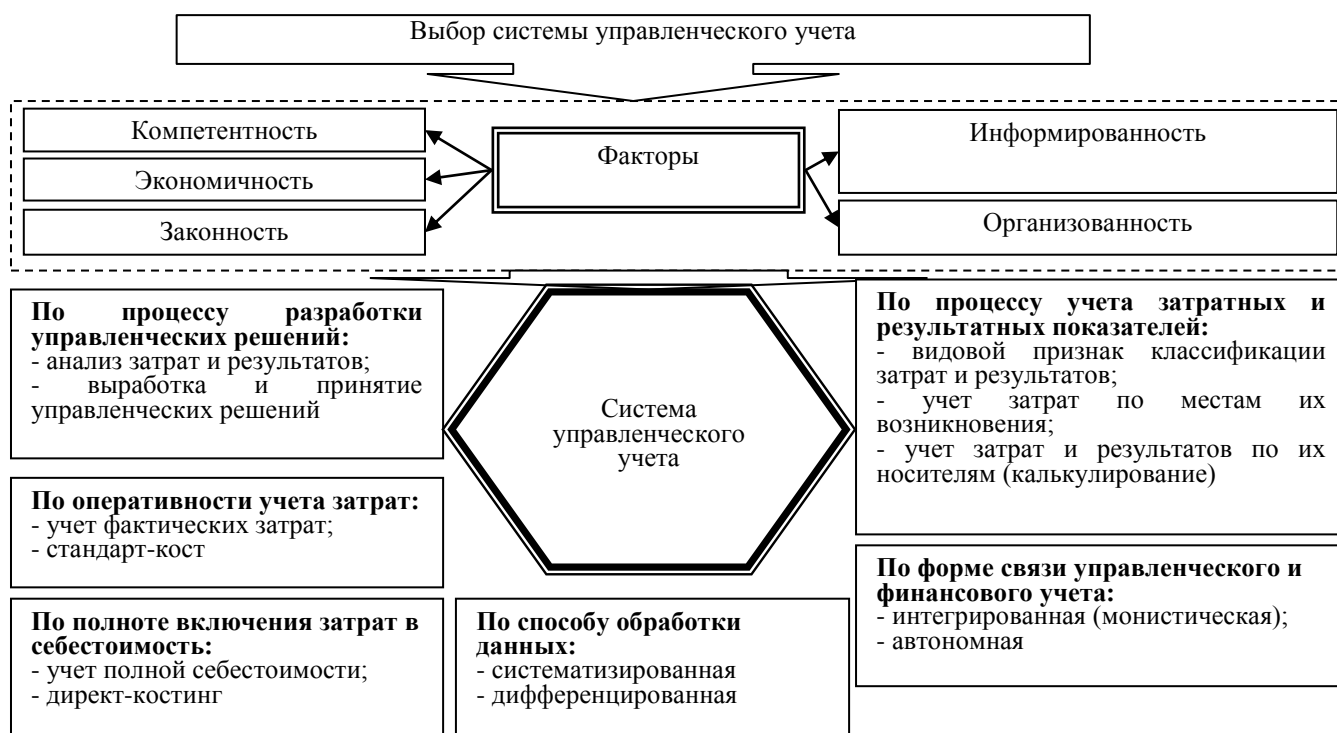


Рисунок 1.17 – Видовой состав систем управленческого учета

В связи с этим, интеграция известных в настоящее время систем управленческого учета направлена на сочетание «стандарт-коста» и «директ-костинга», переменных и постоянных, прямых и косвенных затрат, а также методов калькулирования. Концепция развития в Российской Федерации бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу выявила базовым направлением увеличение качества учетной информации о деятельности хозяйствующих единиц. Данная информация является полезной для внешних и внутренних пользователей при принятии экономических решений. В соответствии с Концепцией учетная информация о деятельности организаций представляется в бухгалтерской, управленческой, налоговой, статистической и других видах отчетности. Все виды отчетности формируются на основе единой информационной базы, создаваемой в учетно-аналитическом комплексе.¹

Значимое место в системе отчетной информации о процессе производства организации занимает управленческая отчетность. Она предоставляет информационные данные, которые запрашивают внутренние пользователи. Данный фактор обуславливает отличие ее от бухгалтерской, статистической и налоговой отчетности, которые предназначены для внешних и внутренних пользователей.

Определено, что многие ученые формируют различные определения сущности управленческой отчетности. Расхождения же авторских терминов в формулировке не являются принципиальными, так как основой всех трактовок являются единые подходы к содержанию и назначению отчетности.

Управленческая отчетность представляет собой систему детальной и конкретной информации об имуществе, капитале, обязательствах, доходах и расходах, хозяйственных процессах и их результатах. Отчетность содержит информационные сведения о внутренних и внешних факторах, которые оказывают воздействие на достигнутые результаты, необходимые

¹ Чая В.Т. Управленческий учет: теория, практика и перспективы развития // Все для бухгалтера. – 2008. - №11.

управленческому персоналу для прогноза, планирования, контроля и регулирования деятельности хозяйственной единицы.

Существует ряд требований для того, чтобы управленческая отчетность состояла из полезных и исчерпывающих сведений о процессе производства и являлась надежной основой обоснованных управленческих решений.

Авторы публикаций, посвященных управленческой отчетности, выделяют требования своевременности представления отчетности, конкретности и доступности отчетной информации, объективности и сопоставимости отчетных данных, экономичности (затраты на составление отчетности не должны превышать эффекта от ее использования).¹ При этом требованиям достоверности, полноты, целостности, последовательности представления информации о деятельности организации, существенности ее показателей внимания не уделяется. Считаем, что данные требования являются не менее важными.

Достоверность управленческой отчетности обеспечивается при условии, что учетная информация в ней предоставлена в соответствии с законодательными и нормативными требованиями по учету.

Требование полноты управленческой отчетности формирует исчерпывающие данные о наличии и использовании ресурсов (трудовых, материальных, финансовых), о капитале, обязательствах, доходах и расходах. Также включает в себя данные о хозяйственных процессах и их результатах, информационные сведения о внутренних и внешних факторах, которые полезны для принятия эффективных решений в управлении.

Требование целостности определяет факт включения предприятием, в управленческую отчетность всех показателей деятельности филиалов, представительств и иных подразделений.

В целях удобства применения данных управленческой отчетности обеспечивается требование последовательности представления ее показателей от одного отчетного периода к другому. Содержание и форма представления управленческих отчетов пересматриваются только при условиях изменения вида деятельности, структуры и системы управления,

¹ Николаева, О.Е. Управленческий учет / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М.: УРСС, 1997. – 472 с.

расширения и углубления состава управленческой информации и при ее совершенствовании.

Применение управленческой отчетности в целях оценки реализации и результатов хозяйственной деятельности предполагает сопоставимость предоставляемых данных с показателями плана, смет (бюджетов), норм и нормативов, контрольных точек, с данными отчетности предшествующих отчетных периодов. Сопоставимость данных отчетных периодов с данными предшествующих периодов в управленческой отчетности определяется: неизменностью учетной политики предприятия в течение длительного периода времени и последовательностью ее использования от одного отчетного периода к другому.

При условии изменения учетной политики показатели предшествующих отчетных периодов, а также планов и смет, не соответствующие показателям отчетного периода, корректируются, согласно действующим правилам, в отчетном периоде. Значимая корректировка данных определяется в управленческой отчетности с указанием причин, которые вызвали корректировку. В данном случае стоимостные показатели объема выпуска и продажи продукции предоставляются в управленческой отчетности в сопоставимых ценах.

В управленческой отчетности данные составляют в соответствии с требованиями существенности. Важными являются данные, без знания которых нельзя дать объективную оценку результатам деятельности и выявить эффективные решения в управлении предприятием. В случае определения состава и содержания управленческой отчетности, необходимо грамотно оценить существенность ее данных. Эти показатели должны быть полезными для включения их в отчетность, которая будет отражать обоснованную и информацию для принятия управленческих решений, но в тоже время, они не должны перегружать отчетные формы несущественными сведениями.

Требование своевременности предоставления управленческой отчетности образуется с учетом важности принятия оперативных решений в

целях управления, опираясь на результаты анализа и оценки отчетных сведений.¹

Первостепенные проблемы, связанные с подготовкой управленческой отчетности, формируются при отсутствии общих рекомендаций о возникновении системы отчетных показателей и информационной базы для их расчета.

При всей специфичности управленческой отчетности каждой организации многочисленные и разрозненные отчетные данные могут быть систематизированы по правилам, единым для хозяйствующих субъектов всех организационно-правовых форм и видов экономической деятельности. В отдельные группы могут быть выделены показатели, характеризующие следующие управляемые объекты:

- ресурсы организации (трудовые ресурсы, внеоборотные и оборотные активы);
- капитал и резервы организации, ее долгосрочные и краткосрочные обязательства;
- хозяйственные процессы, совершаемые организацией, ее доходы, расходы и результаты текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Перечень показателей внутри каждой группы определяется во внутреннем положении по управленческой отчетности в зависимости от особенностей хозяйственной деятельности организации.²

В связи с широтой информационной базы следует отметить, что управленческая отчетность каждого предприятия индивидуальна, и не может быть стандартного набора отчетности с едиными формами и информационной структурой.³

Помимо управленческой отчетности важное место в учетно-аналитическом комплексе имеет учет затрат на производство, который представляет собой одну из основных функций учета и на сельскохозяйственных предприятиях характеризуется рядом особенностей,

¹ Кукукина И.Г. Управленческий учет: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 400с.

² Новикова И.Г. Основы управленческого учета. Определение управленческого учета // Консультант бухгалтера. – 2006. - № 11.

³ Бухгалтерский управленческий учет / А.Х. Раменов. – М.: РГАЗУ, 2008.–64с.

отражающих специфику отрасли и напрямую влияющих на систему информационно-аналитического обеспечения учета и контроля затрат (Приложение 1).

Согласно «Методическим рекомендациям по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» для получения необходимой информации, используемой при принятии управленческих решений, затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), в бухгалтерском учете группируются по следующим статьям (Таблица 1.7).

Таблица 1.7 – Типовая номенклатура калькуляционных статей производственных затрат в сельскохозяйственных организациях

Статьи затрат	Отрасли и производства				
	Растение-водство	Животно-водство	Промышленное производство	Вспомогательное производство	Обслуживающие производства и хозяйства
Материальные ресурсы, используемые в производстве в том числе					
1.1. Семена и посадочный материал:					
а) приобретенные со стороны и собственного производства прошлых лет	+				
б) собственного производства текущего года	+				
1.2. Удобрения:					
а) минеральные	+				
б) органические	+				
1.3. Средства защиты растений и животных	+	+			
1.4. Корма:					
а) приобретенные и собственного производства прошлых лет		+		+	
б) собственного производства текущего года		+		+	
1.5. Сырье для переработки			+		+
1.6. Нефтепродукты	+	+	+	+	+
1.7. Топливо и энергия на технологические цели	+	+	+	+	+
1.8. Работы и услуги сторонних организаций	+	+	+	+	+
Оплата труда:					
а) основная	+	+	+	+	+
б) дополнительная	+	+	+	+	+
в) натуральная	+	+	+	+	+
г) другие выплаты	+	+	+	+	+
Отчисления на социальные нужды	+	+	+	+	+

Содержание основных средств:					
а) амортизация	+	+	+	+	+
б) ремонт и тех. обслуживание основных средств	+	+	+	+	+
Работы и услуги вспомогательных производств	+	+	+	+	+
Налоги, сборы и другие платежи	+	+	+	+	+
Прочие затраты	+	+	+	+	+
Потери от брака, падежа животных		+	+	+	+
Общепроизводственные расходы	+	+	+	+	
Общехозяйственные расходы	+	+	+		
Производственная себестоимость	+	+	+	+	+

Затраты на производство группируют в зависимости от разнообразия и объема производимой продукции, прежде всего, по видам деятельности (видам производств). По этому признаку выделяются следующие группы производств: вспомогательные производства, основное производство, обслуживающие хозяйства и производства.

В сельхозпредприятиях учет производственных затрат осуществляется с использованием четырех групп счетов: счета учета затрат основного производства, счета учета затрат вспомогательных производств, счета учета расходов по управлению и обслуживанию производства и счета учета затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах¹.

Учет производственных затрат ведется по элементам и статьям отдельно по местам их возникновения (по видам производств и хозяйств, где они произведены), в разрезе счетов и субсчетов, входящих в раздел 3 «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса².

В качестве одного из элементов учетно-аналитического комплекса выступает управленческий анализ, представляющий собой комплексное или тематическое исследование финансово-хозяйственной деятельности для

¹ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (утв. Приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. № 792).

² План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса (утв. Приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 г. № 654).

целей принятия оптимальных управленческих решений. Управленческий анализ – это исследование деятельности хозяйственной единицы с целью принятия руководством оптимальных решений в управлении предприятием. Данный вид анализа определяет производственный и финансовый анализ, при отсутствии которого организация не будет иметь возможности применять свою финансовую стратегию. Первостепенная цель управленческого анализа – это обеспечение аналитическими сведениями процесса выявления решений административно-управленческим персоналом, то есть цель определяется в обосновании решений в целях управления.¹

Для достижения поставленной цели в процессе управленческого анализа решается ряд задач, представленных на рисунке 1.18.

По используемым механизмам и своему содержанию управленческий анализ в сельском хозяйстве не отличается от анализа в других отраслях экономики, однако методически он учитывает отраслевые особенности и специфику сельскохозяйственного производства, а именно: природно-климатические условия, сезонность производства, специфические объекты учета, а поэтому сопоставление показателей деятельности в рамках вертикального, горизонтального и трендового анализа производится со средними данными за предшествующие 3-5 лет; более широко используется межхозяйственный сравнительный анализ по специфическим объектам (урожайность, площадь посевов, окупаемость удобрений и т.д.).

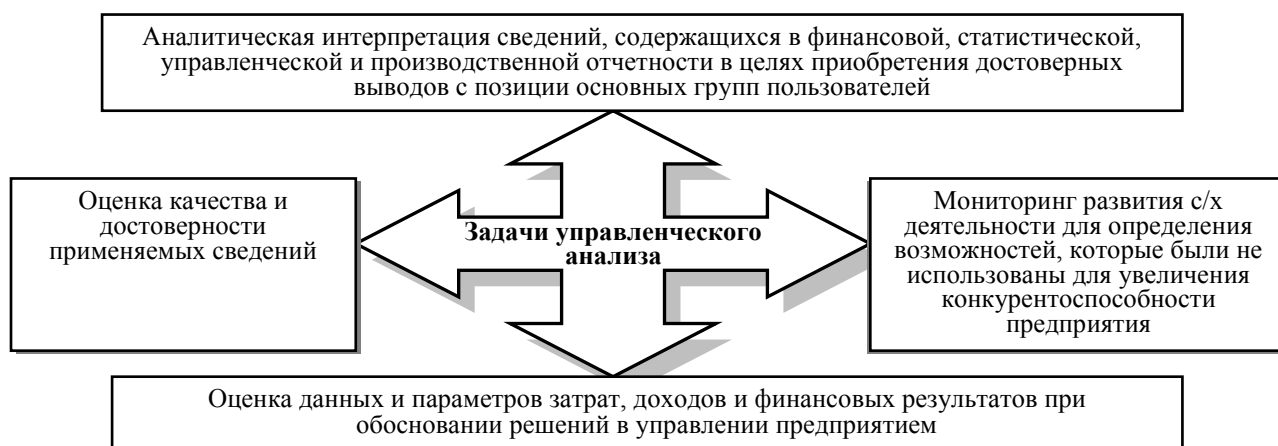


Рисунок 1.18 – Основные задачи управленческого анализа

¹ Скороход Н.И., Скороход М.А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. – Учебное пособие – М.: АТиСО, 2008. – 152 с.

Растениеводство представляет собой отрасль сельского хозяйства, которой свойственен длительный процесс производства, что обуславливает факт учета затрат не сразу, а в конце года по моменту получения готовой продукции. В данном случае, использование аналитических процедур в оценке затрат на процесс производства и выпуск готовой продукции растениеводства для выявления и реализации эффективных решений в целях управления, является актуальным.

Первоначальной задачей анализа затрат в организациях отрасли растениеводства предполагает: изучение уровня и структуры представленных затрат в отчетном периоде, уровней и структуры затрат в отчетном и предыдущих периодах, а также, оценку структурной динамики затрат и выявление причин ее возникновения. Решение этих задач осуществляется с применением аналитических таблиц.¹ Алгоритм ведения анализа в целях управления затратами на процесс производства и выпуска готовой продукции отрасли растениеводства представлен на рисунке 1.19.

Цели, которые ставят руководители организации перед аналитиками, формируют управленческий анализ затрат в отрасли растениеводства. Данный анализ классифицируется на ретроспективный, оперативный, предварительный или прогнозный.

Ретроспективный анализ затрат осуществляется для накопления сведений о динамике затрат и фактов их изменения. Результаты данного вида анализа применяются в целях установления плановой себестоимости продукции, установления ценовой политики организации и разработки эффективных управленческих решений, которые увеличивают конкурентную способность продукции.

Оперативный анализ затрат осуществляется ежедневно или в соотношении с учетными данными, то есть за 1, 5, 10 дней. Анализ направлен на своевременное определение непроизводственных затрат и потерь. Результаты данного вида анализа обеспечивают гибкое маневрирование ресурсами.

¹ Чуев, И.Н., Чуева, Л.Н. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник для вузов / И.Н. Чуев, Л.Н. Чуева. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2006. – 368 с.

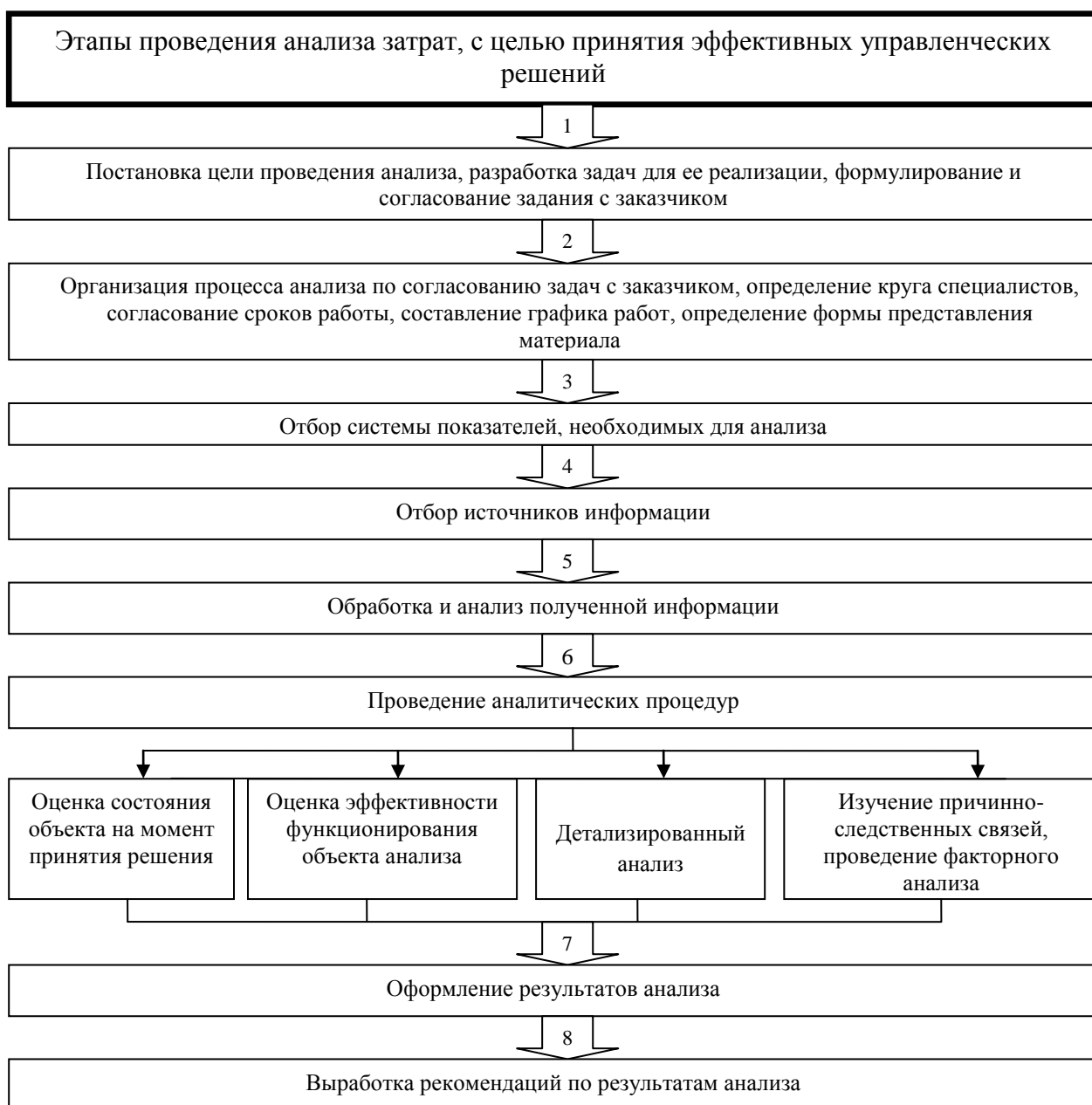


Рисунок 1.19 – Алгоритм ведения управленческого анализа в сельском хозяйстве

Предварительный анализ затрат используется на различных стадиях жизненного цикла сельскохозяйственной продукции.

Перспективный (или прогнозный) анализ затрат (себестоимости) дает возможность оценить увеличение или снижение себестоимости продукции в целом в процессе прогнозирования изменений рынка ресурсов. Определение изменений в общих затратах в перспективе осуществляется с помощью

метода анализа соотношения, который имеет вид «затраты – объем производства – прибыль».¹

В процессе анализа, осуществляемого в целях управления, значимое место занимает анализ структуры и динамики затрат, которой формируется в соответствии с различными критериями деления затрат:

- 1) анализ динамики и структуры затрат по экономическим элементам;
- 2) анализ динамики и структуры затрат по статьям расходов.

Классификация затрат по экономическим элементам определяет признак экономической однородности затрат, который является базовым, независимо от места затрат. Информация о структуре себестоимости продукции лежит в основе «выводов о характере производства», которые необходимы руководству. Определение направления снижения затрат, что позволит предопределить резервы роста прибыли а также сформировать структуру себестоимости.²

Управленческий анализ структуры и динамики затрат позволяет сформировать результаты изменения затрат, сгруппированных по элементам затрат, в себестоимости произведенной продукции, которые отражены на рисунке 1.20.

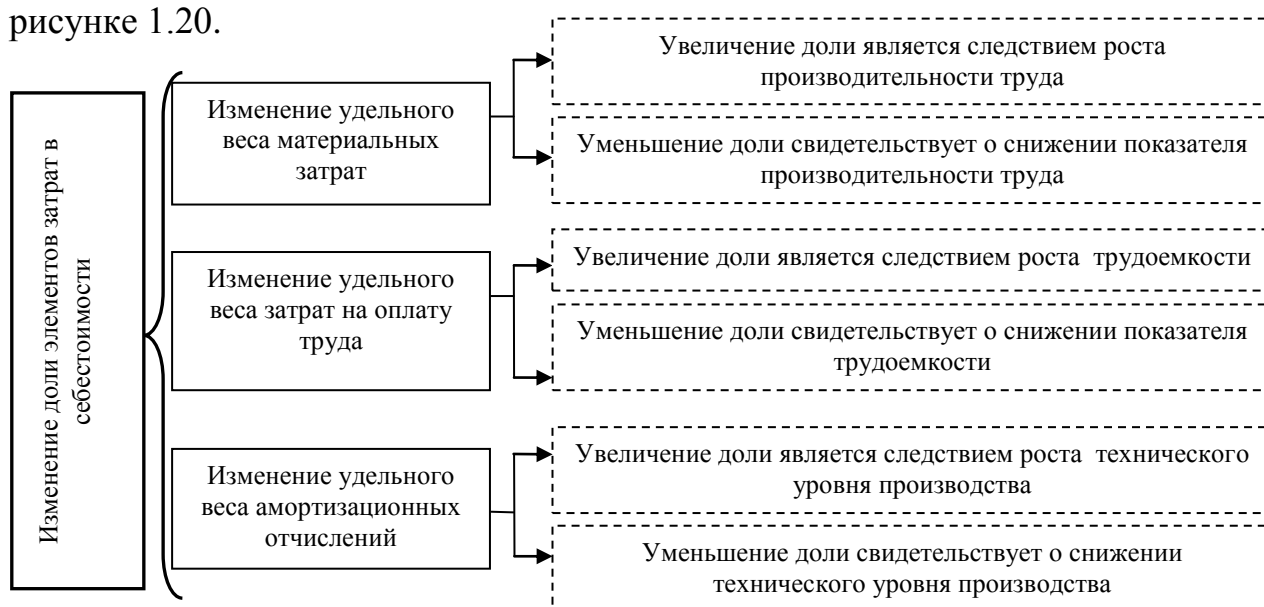


Рисунок 1.20 - Результаты изменения затрат, сгруппированных по элементам затрат, в себестоимости произведенной продукции

¹ Шермет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / А. Д. Шермет. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 415 с.

² Русак. Н.А Экономический анализ деятельности перерабатывающих предприятий АПК / Н.А. Русак. – М.: ВО «Агропромиздат», 1990. – 271 с.

Анализ затрат представляет возможность выявить тенденции изменения затратнообразующих показателей, осуществление плана по их уровню, установить влияние факторов на их прирост и на основе этого оценить работу сельхозпредприятия по использованию потенциала и выявить резервы уменьшения себестоимости продукции. Анализ затрат непосредственно осуществленных в процессе производства готовой продукции, для выявления решений в целях управления, определяется как существенный вид анализа.

Процесс анализа предполагает: исследование реализации плана всех агротехнических мероприятий, выявление эффективности каждого из них и фиксацию взаимодействия каждого мероприятия для расчета показателей показатели уровня урожайности и валового сбора продукции. В данном случае невыполнение (перевыполнение) плана показателя объема каждого мероприятия умножается с плановым уровнем окупаемости. Изменение показателя окупаемости умножается на фактический объем конкретного мероприятия.

Значение показателя окупаемости (удобрений, например) определяется тремя методами анализа:

- экспериментальный;
- расчетный;
- корреляционный анализ (применяется при наличии необходимого количества исследований об урожайности культуры и количестве используемых удобрений под нее).¹

Большое значение в процессе осуществления управленческого анализа в растениеводстве занимает факторный анализ (например, объема произведенной продукции). В этих случаях нужно определить воздействие показателей как: на объем затрат (то есть удобрения, семена, обработка почвы), конъюнктуру рынка, внутривладельческую потребность и специализацию производства.

¹ Ерина Т.А. Управленческий анализ в отраслях / Учебный курс (учебно-методическое пособие) – М.: Московский институт экономики, менеджмента и права, 2009.

Повышение использования отдельных видов ресурсов обуславливает сокращение затрат на производство реализованной продукции в растениеводстве, снижение ее себестоимости и рост прибыли. Количественная оценка влияния этих факторов является первостепенной задачей управленческого анализа деятельности любого сельскохозяйственного предприятия. При этом наряду с влиянием факторов, характеризующих изменение затрат по отдельным элементам, анализируются факторы, отражающие изменения в режиме хозяйствования.

Факторный анализ себестоимости реализованной продукции (по элементам затрат), как производственной, так и полной, очень важен для оценки хозяйственной деятельности предприятия. Это связано с тем, что он направлен на выявление возможностей повышения эффективности использования материальных, трудовых, денежных ресурсов предприятия в процессе производства, снабжения и сбыта продукции. Изучение себестоимости продукции позволяет дать правильную оценку уровню показателей прибыли и рентабельности, достигнутых на сельскохозяйственных предприятиях.

Значимым в процессе осуществления управленческого анализа затрат на производство и выпуск готовой продукции отрасли растениеводства, является анализ рисков. Анализ себестоимости продукции дает возможность определить резервы снижения затрат, оценить вероятные риски, которые могут появиться в производстве. При анализе рисков, существенной является оценка условий климата, отрицательных тенденций расширения агропромышленного комплекса в тот или иной период исследования.

Таким образом, использование процедур аналитики в оценке затрат определяет существенное значение для выявления эффективных решений в целях управления и занимает одно из базовых направлений в составе комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности организации.

Результаты анализа определяют соотношение плановых и фактических показателей, формируют аналитические данные об изменениях в структуре себестоимости и динамики по экономическим элементам и статьям затрат.

Комплексный управленческий анализ затрат в сельском хозяйстве не допускает вероятности появления ситуации заговаривания и закупок сырья по завышенным ценам, так как способствует процессу выявления эффективных управленческих решений и создает положительную репутацию организации на рынке.

Считаем, что основными методами анализа затрат на производство продукции являются следующие:

1. Анализ общей суммы затрат на производство продукции. Обычно его начинают с ознакомления с динамикой общей суммы операционных затрат по основным элементам и в целом по производству. Группировка затрат по элементам нужна для того, чтобы ознакомиться с материалоемкостью, энергоемкостью, трудоемкостью, фондоемкостью и определить какое влияние оказывает технический прогресс на структуру затрат. Если доля заработной платы уменьшается, а доля амортизации увеличивается, то это свидетельствует о повышении технического уровня предприятия, о росте производительности труда. Например, удельный вес оплаты труда сокращается в том случае, если увеличивается доля покупных комплектующих изделий, полуфабрикатов, что говорит о повышении уровня кооперации и специализации.

Общая сумма затрат ($Z_{общ}$) может измениться из-за:

- объема выпуска продукции в целом по предприятию ($V\Pi_{общ}$);
- ее структуры ($U\partial_i$);
- уровня переменных затрат на единицу продукции (b_i);
- суммы постоянных расходов на весь выпуск продукции (A):

$$Z_{общ} = \Sigma(V\Pi_{общ} \times U\partial_i \times b_i) + A \quad (1.1)$$

В свою очередь себестоимость продукции зависит от уровня ресурсоемкости производства (трудоемкости, материалоемкости, фондоемкости, энергоемкости) и изменения цен на потребленные ресурсы в связи с инфляцией¹.

¹ Кононова, Е.Е. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебно-методическое пособие. Ч. 2. Управленческий анализ. /Е.Е.Кононова, О.В. Магомедалиева. – Орел: ОрелГТУ, 2010. – с. 103

2. Анализ затрат на рубль продукции. Важный обобщающий показатель анализа затрат - затраты на рубль продукции, который характеризует издержкостоемость продукции. Определяется он отношением общей суммы затрат на производство и реализацию продукции к стоимости произведенной продукции в действующих ценах:

$$ИЕ = \frac{З_{общ}}{ВП} \quad (1.2)$$

Представив показатель общих затрат, как сумму материальных затрат ($MЗ$), амортизации (A), затрат на оплату труда ($ОТ$), расходов на энергию ($Э$), можно преобразовать формулу к следующему виду:

$$ИЕ = \frac{MЗ + A + ОТ + Э}{ВП} = \frac{MЗ}{ВП} + \frac{A}{ВП} + \frac{ОТ}{ВП} + \frac{Э}{ВП} = ME + AE + ZE + ЭE, \quad (1.3)$$

где ME – материалоемкость; AE – амортизациоёмкость; ZE – зарплатоемкость; $ЭE$ – энергоёмкость.

Влияние этих факторов на изменение затрат на рубль товарной продукции рассчитывается способом цепной подстановки по данным о выпуске продукции¹. В процессе анализа следует изучить динамику, выполнение плана и провести межхозяйственные сравнения по этому показателю.

Факторная модель издержкостоемости продукции ($ИЕ$) выглядит следующим образом:

$$ИЕ = \frac{З_{общ}}{ВП} = \frac{\sum (ВП_{общ} \times У\partial_i \times b_i) + A}{\sum (ВП_{общ} \times У\partial_i \times Ц_i)} \quad (1.4)$$

3. Анализ прямых материальных и трудовых затрат. Как правило, наибольший удельный вес в себестоимости промышленной продукции занимают затраты на сырье и материалы. Общая сумма затрат по этой статье зависит от объема производства продукции ($ВП$), ее структуры ($У\partial_i$) и изменения удельных материальных затрат на отдельные изделия ($УМЗ_i$). Последние, в свою очередь, зависят от количества (массы) расходуемых материалов на единицу продукции ($УР_i$) и их стоимости ($Ц_i$).

¹ Кононова, Е.Е. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебно-методическое пособие. Ч. 2. Управленческий анализ. /Е.Е.Кононова, О.В. Магомедалиева. – Орел: ОрелГТУ, 2010. – с. 103

Взаимосвязь данных факторов с общей суммой прямых материальных затрат можно представить следующим образом:

$$МЗ_{общ} = \sum (ВВП_{общ} \times Уд_i \times УР_i \times Ц_i) \quad (1.5)$$

Сумма материальных затрат, на выпуск отдельных изделий зависит от тех же факторов, кроме структуры производства продукции:

$$МЗ_i = \sum (ВВП_i \times УР_i \times Ц_i) \quad (1.6)$$

Если анализируется себестоимость не всего выпуска, а единицы продукции, то расчет влияния факторов на изменение суммы материальных затрат производится по модели:

$$УМЗ_i = \sum УР_i \times Ц_i \quad (1.7)$$

В результате замены одного вида сырья другим изменяется не только количество потребленных материалов на единицу продукции, но и их стоимость. Чтобы установить, как изменились в связи с этим материальные затраты на единицу продукции, необходимо разность между нормой расхода заменяющего материала ($УР_1$) и нормой расхода заменяемого материала ($УР_0$) умножить на цену заменяемого материала ($Ц_0$), а разность между ценой заменяющего материала ($Ц_1$) и ценой заменяемого материала ($Ц_0$) — на норму расхода заменяющего материала ($УР_1$), затем полученные результаты суммировать:

$$\Delta УМЗ = (УР_1 - УР_0) \times Ц_0, \quad \Delta УМЗ = (Ц_1 - Ц_0) \times УР_1 \quad (1.8)$$

В сельском хозяйстве трудовые ресурсы представляют собой важный фактор его развития. Поэтому их анализ имеет определенные особенности. Прямая заработная плата занимает значительный удельный вес в себестоимости продукции и оказывает большое влияние на формирование ее уровня. Анализ динамики зарплаты на рубль произведенной продукции, ее доли в себестоимости продукции, изучение факторов, определяющих ее величину, и поиск резервов экономии средств по данной статье затрат имеют большое значение.

Общая сумма прямой зарплаты зависит от объема производства продукции, ее структуры и уровня затрат на отдельные изделия. Последний в

свою очередь определяется трудоемкостью и уровнем оплаты труда (OT_i) за 1 чел.-час.

Факторная модель общей суммы прямой заработной платы выглядит следующим образом:

$$ЗП_{общ} = \Sigma (ВВП_{общ} \times У\partial_i \times УТЕ_i \times OT_i) . \quad (1.9)$$

Трудоемкость продукции и уровень оплаты труда зависят от внедрения новой, прогрессивной техники и технологии, механизации и автоматизации производства, организации труда, квалификации работников и других инновационных мероприятий¹.

4. Анализ косвенных затрат. Косвенные затраты в себестоимости продукции представлены следующими комплексными статьями: расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, коммерческие расходы.

1) расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования включают в себя амортизацию машин и технологического оборудования, затраты на их ремонт, эксплуатацию, расходы по внутризаводскому перемещению грузов, износ инструментов и др.

Общая сумма амортизации зависит от количества машин и оборудования, их структуры, стоимости и норм амортизации. Стоимость оборудования может измениться за счет приобретения более дорогих машин и их переоценки в связи с инфляцией. Нормы амортизации зависят от амортизационной политики предприятия и метода ее начисления. Средняя норма амортизации ($НА$) может измениться также из-за структурных сдвигов в составе основных средств:

$$\overline{\Delta НА} = \Sigma (\Delta У\partial_i \times НА_i) \quad (1.10)$$

2) анализ общепроизводственных и общехозяйственных расходов имеет большое значение, так как они занимают значительный удельный вес в себестоимости сельскохозяйственной продукции. Для их анализа по статьям затрат используют аналитические данные, формируемые в учетно-аналитическом комплексе. По каждой статье выявляют абсолютное и

¹ Кононова, Е.Е. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебно-методическое пособие. Ч. 2. Управленческий анализ. /Е.Е.Кононова, О.В. Магомедалиева. – Орел: ОрелГТУ, 2010. – с. 103

относительное изменение и его причины. Факторы изменения общепроизводственных и общехозяйственных расходов сельхозпредприятия представлены в приложении 2.

3) коммерческие расходы включают в себя затраты по отгрузке продукции покупателям (погрузочно-разгрузочные работы, доставка), расходы на тару и упаковочные материалы, рекламу, изучение рынков сбыта и т.д.

В заключение анализа косвенных затрат подсчитываются резервы возможного их сокращения и разрабатываются конкретные рекомендации по их освоению¹.

Таким образом анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции (по элементам затрат) как производственной, так и полной, очень важен для оценки результативности финансово-хозяйственной деятельности предприятия, поскольку направлен на повышение эффективности использования ресурсного потенциала предприятия на всех этапах производственного цикла (производство, снабжение, сбыт) и позволяет выявить резервы снижения затрат, оценить риски, возникающие в процессе производства. Значимым элементом при анализе рисков является оценка климатических условий и связанных с ними негативных тенденций развития сельскохозяйственного производства в тот или иной изучаемый период.

Применение управленческих составляющих учетно-аналитического комплекса в сельском хозяйстве направлено на принятие управленческих решений, способствующих созданию деловой репутации предприятия на рынке, позволяющих сельскохозяйственным предприятиям оперативно и адекватно реагировать на изменения условий внешней и внутренней среды.

¹ Кононова, Е.Е. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебно-методическое пособие. Ч. 2. Управленческий анализ. /Е.Е.Кононова, О.В. Магомедалиева. – Орел: ОрелГТУ, 2010. – с. 103

2 КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ ЗАТРАТ В УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОМ КОМПЛЕКСЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

2.1 Методологические основы управленческого учета затрат сельскохозяйственных предприятий

В настоящее время проблема применения управленческого учета в целях повышения эффективности управления организацией приобретает все большую актуальность. При этом необходимо отметить особую важность решения данного вопроса для сельскохозяйственных организаций. Это обусловлено как отсутствием единой методологической базы и рекомендаций по организации управленческого учета в отраслях отечественной экономики, так и в целом особенностями становления и развития управленческого учета в России. Соответственно, в результате недостаточного развития теоретических и практических основ внедрения и использования управленческого учета многие российские руководители не всегда либо не в полной мере осознают роль управленческого учета в организации, цели и задачи его внедрения и использования.

При этом управленческий учет является системой получения информации для принятия управленческих решений, структурированную как совокупность учетно-аналитических процедур и включающую в себя определенную часть информационной базы, методы по ее реклассификации, перегруппировке, обобщению и обработке, выстроенную по принципу наибольшей адаптированности к специфике деятельности организации и релевантности к принятию решений.

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. Отсутствие четкого определения цели, задач, принципов, элементов учетной политики, регламента отбора, группировки и обобщения информации,

регламента выполнения контрольной функции приводит к ряду серьезных проблем:

- 1) недопониманию руководством организаций, особенно в сфере малого бизнеса, 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.

Управленческий учет затрат в рамках учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий представляет собой установленную систему сбора, регистрации, обобщения и представления информации о затратах по каждому виду деятельности, бизнес-процессу, структурному подразделению, центру ответственности для осуществления учета, планирования, контроля и управления ими. Основной целью управленческого учета затрат является подготовка и предоставление достоверной, полной и своевременной информации о затратах для принятия управленческих решений, направленных на достижение поставленных целей. Задачи управленческого учета затрат представлены на рисунке 2.1.

Решение данных задач может быть достигнуто за счет целостности в построении и функционировании управленческого учета затрат, обеспечивающейся использованием следующих принципов:

- структуризации деятельности сельскохозяйственного предприятия как совокупности взаимосвязанных и непрерывных технологических циклов;
- возможности постоянной оценки прогнозируемых, планируемых и фактических затрат и себестоимости в системе управленческого учета затрат по предприятию в целом и в разрезе технологических циклов;
- обязательности регламентации операционного учета затрат технологических циклов на основе соответствующих внешних и внутренних стандартов (регламентов);
- комплексности и аналитичности результатов и характеризующих их

оценочных показателей, используемых для управленческого учета затрат.¹

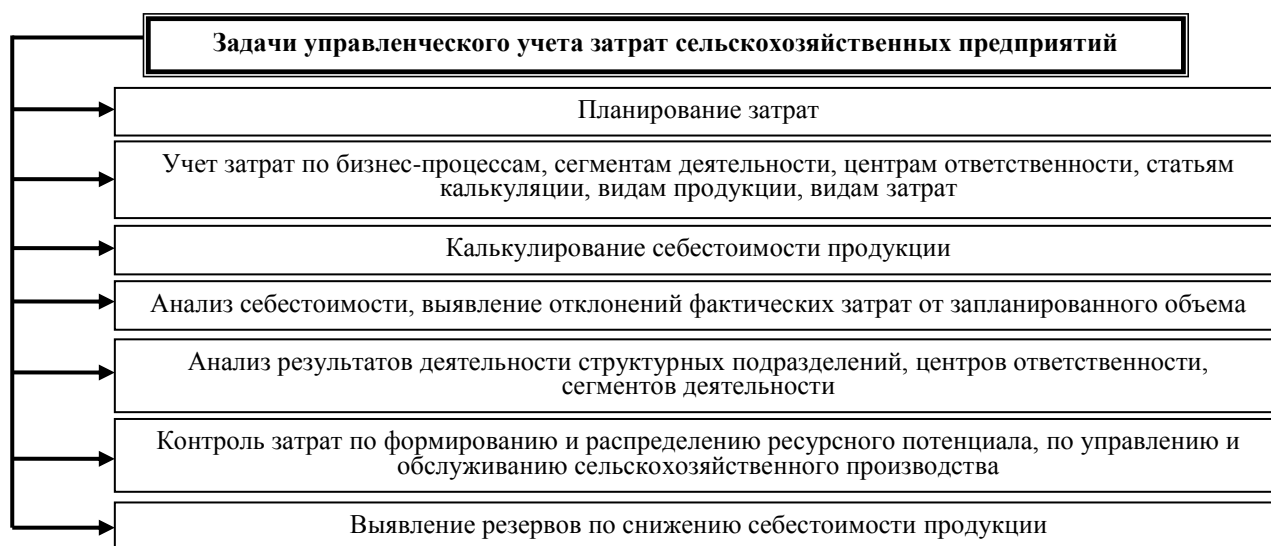


Рисунок 2.1 – Задачи управленческого учета затрат сельскохозяйственных предприятий

Исходя из принципов, основными элементами системы управленческого учета затрат на сельскохозяйственных предприятиях являются:

- центры затрат;
- технологические циклы;
- регламенты и стандарты;
- результаты и оценочные показатели.²

Предлагаемая система управленческого учета затрат представлена на рисунке 2.2.

Использование центров затрат в общей структуре сельскохозяйственного предприятия позволяет разграничить основные функции, полномочия, права и обязанности, необходимые для осуществления управленческого учета затрат. В соответствии с возложенными на центры затрат функциями и задачами осуществляется закрепление за ними соответствующих технологических циклов, которые, в свою очередь, могут структурироваться на последовательность операций и

¹ 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>

² Полковский, Л.М. Основы управленческого учета: учебное пособие. / Л.М. Полковский. - М.: Экономика и финансы, 2003. - 320с.

мероприятий.

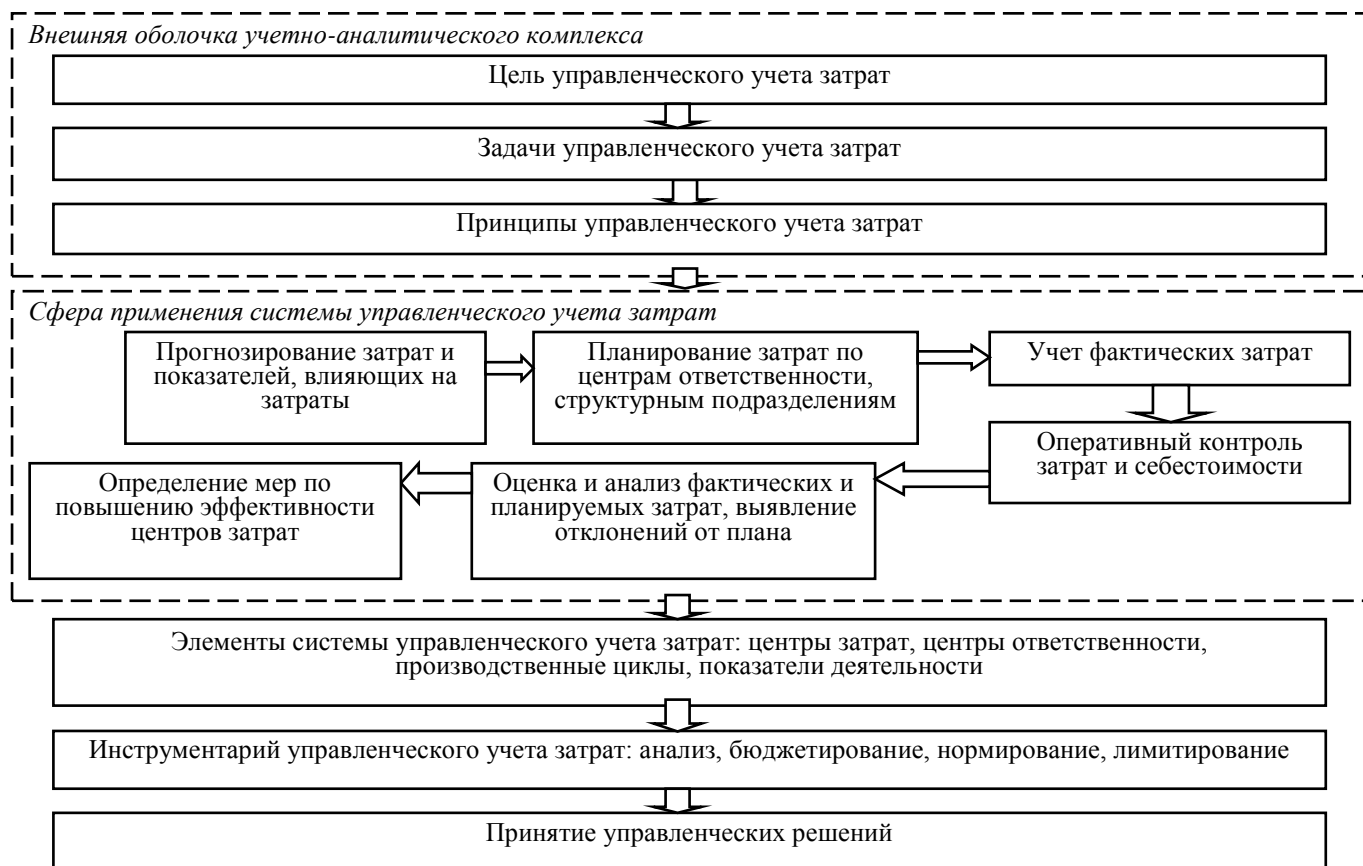


Рисунок 2.2 – Система управленческого учета затрат сельскохозяйственного предприятия

Для регламентации управленческого учета деятельности центров затрат на сельскохозяйственных предприятиях применяются и используются внешние стандарты и нормы, а также внутренние регламенты и стандарты, которые позволяют четко сформулировать результаты и оценочные показатели, формируемые в системе управленческого учета затрат для поддержки, принятия, реализации и контроля управленческих решений на сельскохозяйственных предприятиях.

Наличие в регламенте ответственных за выполнение сроков реализации и иных качественных результатов позволяет определить перечень показателей, которые необходимо прогнозировать, планировать и учитывать в системе управленческого учета затрат для соответствующего контроля, оценки и анализа эффективности отдельных операций, технологических циклов, центров затрат и деятельности предприятия в целом.

Таким образом, механизмы принятия управленческих решений на сельскохозяйственных предприятиях в системе управленческого учета затрат осуществляются на основе функционирования центров затрат в соответствии с регламентами деятельности, с использованием результатов и оценочных показателей, определяющих выбор и реализацию стратегии управления затратами предприятия.¹

Управленческий учет затрат на сельскохозяйственных предприятиях формируется на базе финансового учета, исходя из целей и возможностей управления конкретным предприятием. При организации управленческого учета затрат каждым сельскохозяйственным предприятием самостоятельно определяется классификация затрат, детализация мест возникновения затрат, увязка их с центрами ответственности, методы анализа себестоимости, обоснованность принимаемых решений и оценивается выполнение плановых заданий.

В сельском хозяйстве в основе управленческого учета затрат лежит управление себестоимостью, являющееся важнейшей частью управленческой стратегии предприятий данной сферы деятельности. В управленческом учете затрат сельского хозяйства необходимо выделить два основных вида раздельного учета затрат:

- раздельный учет затрат между управляемыми и неуправляемыми видами деятельности;
- раздельный учет затрат по технологическим циклам внутри управляемых видов деятельности.

Поводом ведения первого вида раздельного учета послужило то, что при его недостатке нелегко оценить «адекватность» затрат по управляемым видам деятельности на сельскохозяйственных предприятиях, что может привести к повышению стоимости продукции. Ведение второго вида раздельного учета вызвано особенностями отрасли.

Косвенные затраты сельскохозяйственных предприятий по своей структуре делятся на:

¹ 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>

- цеховые, относящиеся к обслуживанию основного и вспомогательного производств;

- общеэксплуатационные, не относящиеся к производственным процессам, включающие управленческие и общехозяйственные затраты.

Перечень и состав косвенных затрат в управленческом учете сельскохозяйственных предприятий представлен в Приложении 3.

Механизм распределения косвенных затрат в управленческом учете на сельскохозяйственных предприятиях должны быть обозначены в учетной политике для целей управленческого учета, обеспечивающей наиболее точное исчисление себестоимости по разным видам деятельности.

Показателями распределения косвенных затрат, применяемыми на сельскохозяйственных предприятиях, являются:

- прямые затраты на оплату труда основного производственного персонала;

- прямые затраты, связанные с сельскохозяйственным производством;

- сумма выручки от реализации сельскохозяйственной продукции.¹

Система управленческого учета в организациях сельского хозяйства имеет принципиальные особенности, которые обусловлены спецификой их деятельности. Доказано, что фундаментальной основой построения учетной системы является учетная политика организации. Управленческий учет, важнейшими принципами которого являются ответственность, управляемость, достоверность, релевантность, экономичность, конфиденциальность, нуждается в собственной учетной политике. Управленческую политику для целей учета можно определить как совокупность способов ведения управленческого учета и составления внутренней отчетности.

Таким образом, управленческий учет - это комплексная система учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации в необходимом аналитическом разрезе, которая необходима для

¹ Сорокин, М.А. Особенности внедрения управленческого учета на предприятиях / М.А. Сорокин // Налоги. Инвестиции. Капитал, 2006. - №1-3 // Internet resource: <http://nic.pirit.info/200612/036.htm>

оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности в краткосрочной и долгосрочной перспективах.

В условиях государственного регулирования деятельности сельскохозяйственных предприятий, большое значение имеет грамотное ведение управленческого учета затрат, который позволяет осуществлять эффективный контроль за ними, их планирование и анализ, а также получать информацию для обоснования ценообразования и принятия управленческих решений. Управленческий учет затрат определяется спецификой деятельности сельскохозяйственных предприятий. Механизмы принятия управленческих решений на сельскохозяйственных предприятиях в системе управленческого учета затрат осуществляются на основе функционирования центров затрат в соответствии с законодательными требованиями, с использованием результатов и оценочных показателей, определяющих выбор и реализацию стратегии управления затратами предприятия.

2.2 Классификация затрат отрасли животноводства в целях применения контрольно-аналитических процедур в учетно-аналитическом комплексе

Ведущей отраслью сельскохозяйственного производства является животноводство, которое в зависимости от вида выращиваемого скота подразделяется на скотоводство, свиноводство, овцеводство, птицеводство, коневодство, звероводство, кролиководство, рыбоводство, пчеловодство, специализирующиеся на производстве конкретных видов продукции. В связи с этим, в учетно-аналитическом комплексе затраты на производство продукции животноводства группируются как по отраслям, так и по видам или технологическим группам животных.

В животноводстве в отличие от растениеводства нет большого разнообразия выполняемых работ. Технологический процесс производства здесь характеризуется однородностью выполняемых операций: кормление и уход за скотом, получение продукции. Причем все эти операции, как

правило, протекают непрерывно и не разграничиваются строго во времени. Следовательно, в отличие от растениеводства в животноводстве отсутствует четко выраженное разделение затрат во времени по видам работ и отдельным операциям. Поэтому в учете нет подразделения затрат по этому признаку.

Животноводство, как отдельный вид отрасли сельского хозяйства, имеет ряд существенных особенностей, которые находят отражение и в организации учетно-аналитического комплекса (Рисунок 2.3).

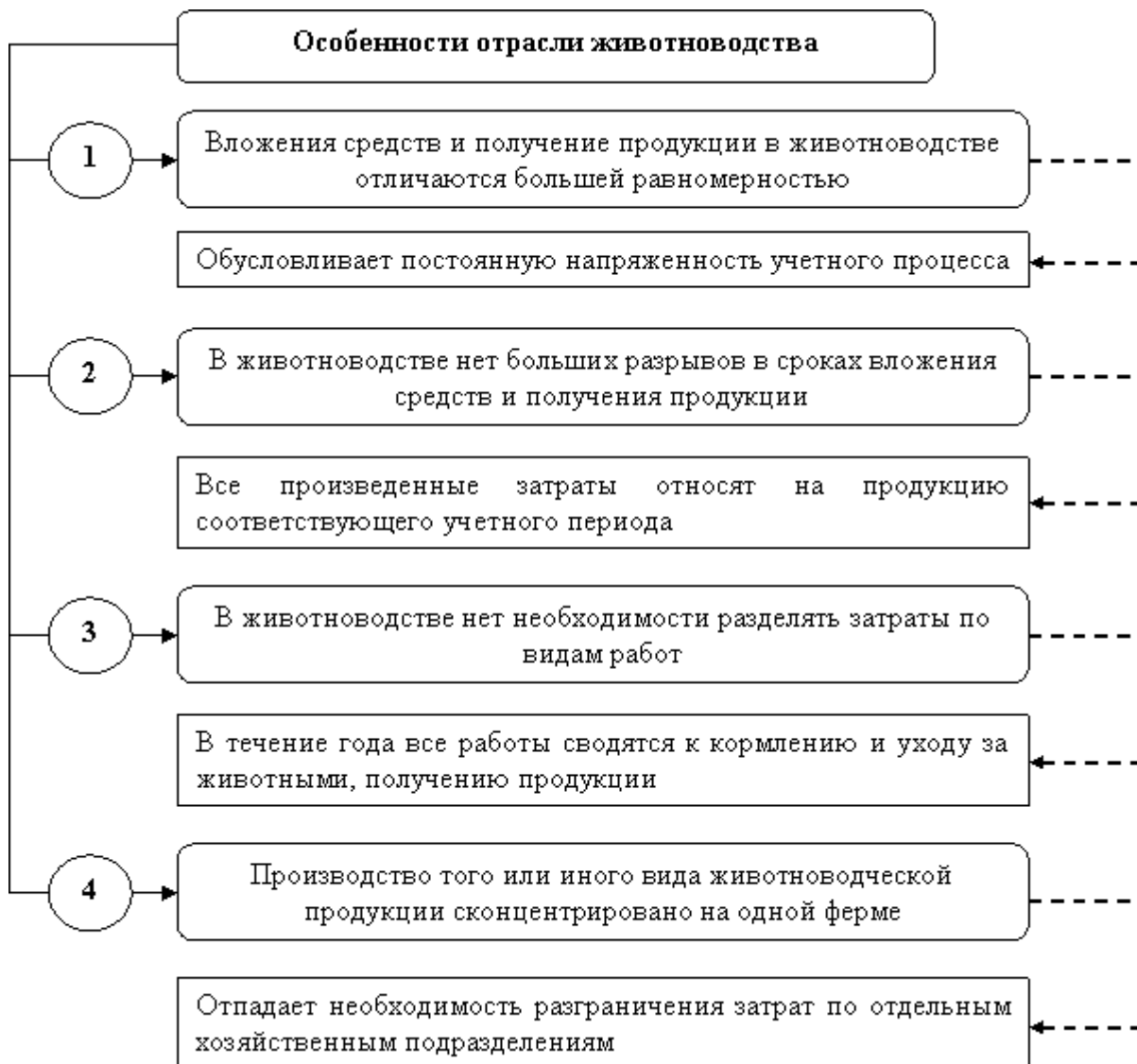


Рисунок 2.3 – Особенности отрасли животноводства, влияющие на организацию учетно-аналитического комплекса

В сельскохозяйственных организациях в зависимости от видов выращиваемых или эксплуатируемых животных выделяют ряд самостоятельных отраслей, которые включают более конкретизированные

производства со специализацией на отдельных продуктах: скотоводство с выделением молочного животноводства и выращиванием скота на мясо и т.д.

Поэтому затраты животноводства на предприятии целесообразно разграничивать в первую очередь по отраслям и видам производств, т.е. по специализациям, что в свою очередь находят отражение в методологической основе учетно-аналитического комплекса. Основные задачи учета затрат в животноводстве представлены на рисунке 2.4.

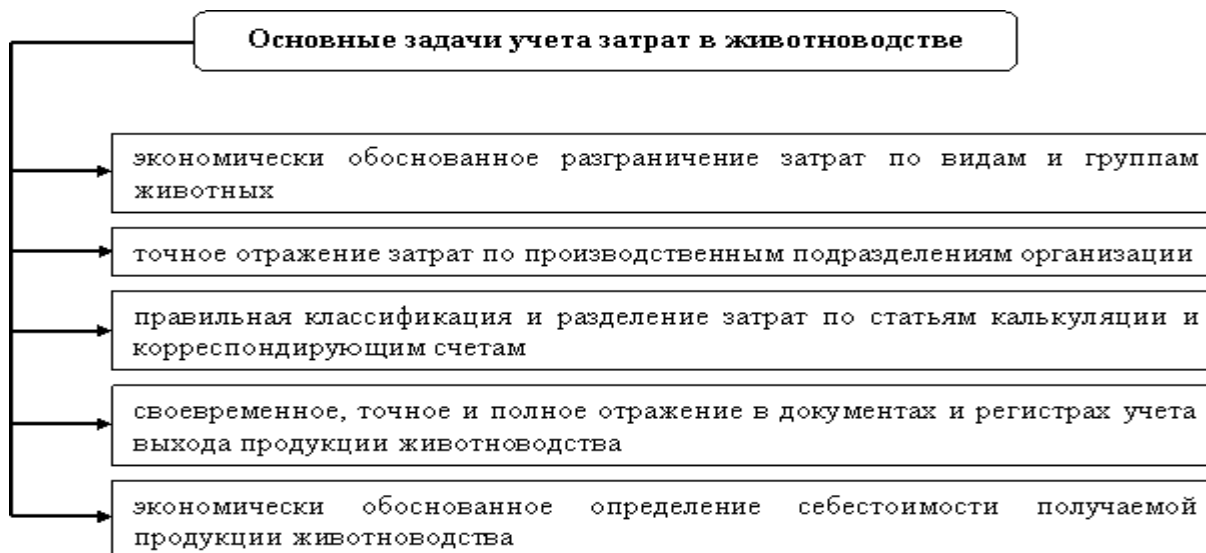


Рисунок 2.4 – Основные задачи учета затрат в животноводстве

Учет затрат в животноводстве обеспечивает разграничение затрат по основным видам производств и группам животных, по основным видам затрат и по хозяйственным подразделениям (Рисунок 2.5).



Рисунок 2.5 – Механизм учета затрат отрасли животноводства

Учетная система в животноводстве базируется на данных первичных документов, которые отражают использование затрат живого труда, средств и предметов труда, а также поступление продуктов труда.

Объекты учета в животноводстве на сельскохозяйственных предприятиях представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Объекты учета производственных затрат и исчисления себестоимости продукции в животноводстве

Подотрасли и аналитические счета	Объекты исчисления себестоимости	Калькуляционные единицы
СКотоводство		
Молочный крупный рогатый скот		
Основное стадо молочного скота (коровы и быки-производители)	Приплод Молоко	1 голова 1 ц
Животные на выращивании и откорме	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц
Мясной крупный рогатый скот		
Основное стадо мясного скота (коровы, быки-производители и телята до 8 месяцев)	Приплод Прирост живой массы Молоко	1 голова 1 ц 1 ц
Животные на выращивании и откорме	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц
Свиноводство		
Основное стадо свиней (свиноматки основные, хряки-производители, поросята до отъема)	Поросята-отъемыши Прирост живой массы	1 голова 1 ц
Свиньи на выращивании и откорме	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц
Овцеводство		
Основное стадо овец (овцематки с ягнятами до отбивки, бараны – производители, бараны – пробники)	Ягнята на момент отбивки Шерсть, пух Молоко	1 голова 1 ц 1 ц
Овцы на выращивании и откорме	Прирост живой массы Шерсть	1 ц 1 ц
Коневодство		
Основное стадо	Приплод Молоко Прирост живой массы жеребят Работа	1 голова 1 ц 1 ц 1 раб. день
Молодняк на выращивании	Прирост живой массы	1 ц

Нами установлено, что учет производственных затрат по калькуляционным статьям обеспечивает исчисление себестоимости единицы сельскохозяйственной продукции, позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность, выявить влияние факторов, сформировавших

данный уровень себестоимости, а также искать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции.

Нормативное регулирование состава и учета затрат сельскохозяйственных предприятий позволяет более точно и корректно вести учет, опираясь на специфику сельскохозяйственной отрасли.

В связи со сложностью специфики учета в сельском хозяйстве целесообразно разработка методических рекомендаций по учету в сельскохозяйственных предприятиях в целях реализации требований и правил управленческих элементов учетно-аналитического комплекса.

На сельскохозяйственном предприятии калькулирование фактической себестоимости продукции производится попроцессным методом, суть которого состоит в том, что затраты следуют за продуктом по технологической цепочке, т.е. по завершении любой операции накапливаются затраты, объем которых можно соотнести с их средним стандартным или нормативным размером. Распределение затрат между выпуском и незавершенным производством, а также между несколькими видами продукции производится на любой стадии производственного процесса.

Для учета затрат и выхода продукции на сельскохозяйственных предприятиях используют большой перечень первичных документов по учету живого труда, средств и предметов труда, предметов труда.

Как правило, сельскохозяйственные предприятия применяют две формы оплаты труда: повременную и сдельную. При расчете заработной платы администрации (специалистов, руководителей, сотрудников бухгалтерии и т.д.) используется повременная форма оплаты труда. Для этого применяется табель учета рабочего времени (форма № Т-13), который ведут работники кадровой службы.

Для учета оплаты труда и объема выполненных работ во вспомогательных производствах используются наряд на сдельную работу для бригады (форма № 136–АПК). Учет затрат труда и его оплаты на автотранспорте ведется при помощи путевого листа грузового автомобиля (форма № 4С) сдельной оплаты труда. Они служат для учета труда шоферов

и грузчиков. Путевой лист выписывают на один или несколько дней. В нем приводят данные о количестве перевезенных грузов, расстоянии, расходе ГСМ и прочее.

Все документы в конце месяца поступают в бухгалтерию сельскохозяйственного предприятия, где составляется расчет по каждому работнику, данные группируются, и учетный работник, который занимается начислением заработной платы, заполняет необходимые, принятые согласно учетной политике на предприятии сводные документы и регистры.

Например, в растениеводстве для учета затраченного труда, объема выполненных работ, начисления заработной платы используют Учетный лист тракториста – машиниста (форма № 67-6). В животноводстве заработную плату дояркам, скотникам, чабанам и прочим работникам начисляют согласно акту на оприходование приплода животных (форма № СП-39).

Оплату труда чабанам и конюхам за сохранность молодняка, а также свиарям за поголовье и прирост живой массы к моменту отъема поросят начисляют по данным бухгалтерской справки о переводе животных из группы в группу. Заработную плату за прирост живой массы за определенный период работникам разных отраслей животноводства начисляют согласно ведомости взвешивания животных (форма СП-43). Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (форма № 413–АПК) используют для начисления заработной платы с учетом отработанного времени и объема выполненных работ, на которые установлены сдельные расценки.

Первичные документы по животноводству составляют руководители или учетные работники производственных подразделений. В конце месяца документы утверждаются зоотехником и поступают в бухгалтерию для начисления заработной платы.

При переводе животных из группы в группу составляется бухгалтерская справка. Приплод скота птицы, овец, свиней, семей пчел приходится в актах на оприходование приплода животных (форма № СП-39), которые составляют в двух экземплярах в день получения приплода. На основании акта делаются записи в ведомость учета движения животных. При

оформлении прироста живой массы основанием служат ведомость взвешивания животных (форма № СП-43). Падеж, забой, вынужденная прирезка и выбраковка животных оформляется актом на выбытие животных и птицы (форма № СП-54). Все первичные документы по движению животных и птицы составляет заведующий фермой, зоотехник или бригадир, они же составляют в конце месяца отчет о движении скота и птицы (форма № СП-51).

В общем виде учет затрат и формирование полной фактической производственной себестоимости сельскохозяйственной продукции по счетам учета представлен на рисунке 2.6.

Таким образом, учет производственных затрат по калькуляционным статьям в животноводстве обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции, позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность, выявить влияние факторов, сформировавших данный уровень себестоимости, а также искать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции.

Нормативное регулирование состава и учета затрат сельскохозяйственных предприятий позволяет более точно и корректно вести учет, опираясь на специфику сельскохозяйственной отрасли.

Эффективность учета затрат на производство и управление влияет на качество осуществляемых контрольно-аналитических процедур в рамках учетно-аналитического комплекса и зависит в первую очередь от того, насколько преследуемые им цели соответствуют целям финансово-хозяйственной и управленческой деятельности сельскохозяйственного предприятия. В процессе осуществления контроля затрат его объектами выступают материальные, трудовые, финансовые и другие ресурсы, производственная деятельность, действия лиц, ответственных за обеспечение сохранности, рациональности использования ресурсов, соблюдение законности совершаемых операций, достоверность информации о затратах и эффективность принимаемых решений. Действенность контрольно-аналитических процедур затрат во многом зависит от методов и инструментов, применяемых для проведения контроля.

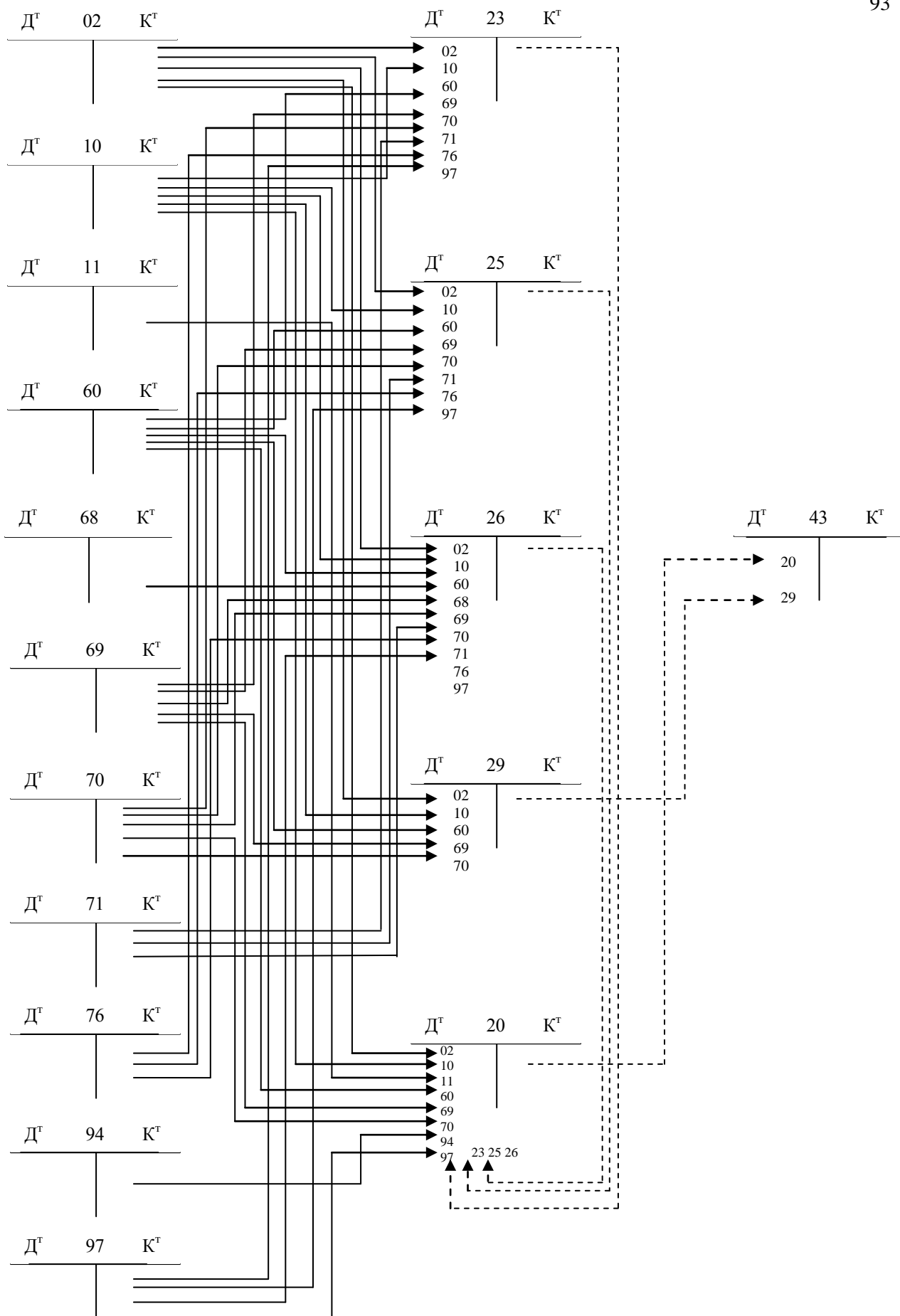


Рисунок 2.6 – Схема счетов учета затрат и формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции

Внутрихозяйственный контроль затрат на производство осуществляется посредством процедур, вытекающих из документальных и фактических приемов и методов (Приложение 4). В процессе осуществления контрольно-аналитических процедур затрат производства, кроме методов контроля, применяется и ряд аналитических процедур, целью которых является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, отклонений от планов, смет или стандартов (Рисунок 2.8).

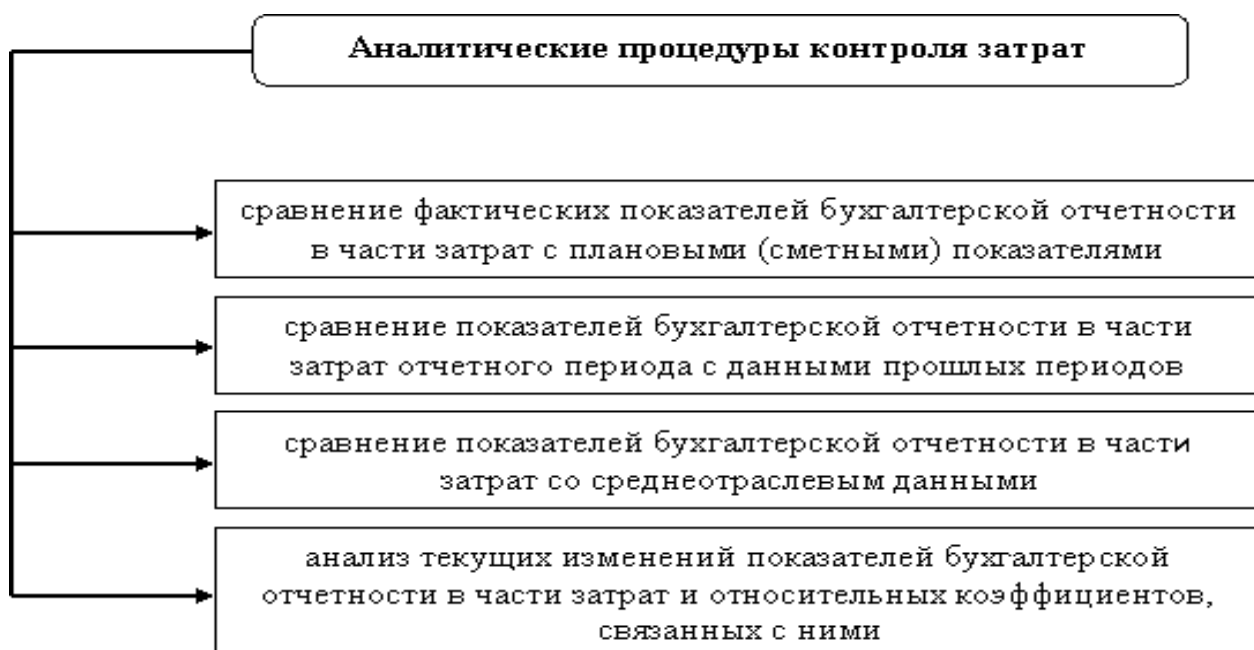


Рисунок 2.8 – Аналитические процедуры, применяемые в сельском хозяйстве при контроле затрат

Действенность контрольно-аналитических процедур затрат во многом определяется качеством, детализацией и своевременностью информации об анализируемых и подвергаемых контролю явлениях и процессах. Если контрольные функции осуществляются несвоевременно, то их результаты могут утратить свою полезность. Данная проблема имеет широкое распространение, когда при многих традиционных подходах контроль осуществляется бухгалтерами-аналитиками, основной упор делается на ошибки, вместо того, чтобы дать управленческому персоналу и руководителю предприятия ориентированную на будущее информацию, на основе которой можно было бы предпринимать эффективные действия.

Аналитические процедуры должны широко применяться при контроле затрат, так как анализ является одним из методов контроля, который позволяет выявить факты недостоверности отчетности, дать оценку финансовому состоянию предприятия, выявить внутренние резервы и др. Исходя из этого, анализ следует рассматривать как важнейшую процедуру системы внутреннего контроля затрат производственного предприятия, с помощью которой мобилизуются резервы повышения эффективности производственной и управленческой деятельности предприятия.

В условиях инновационной экономики наряду с общепринятыми аналитическими процедурами особое внимание уделяется методам анализа отклонений и бюджетирования. Эффективный контроль затрат может быть достигнут только путем сравнения (сопоставления) фактических затрат с соответствующими бюджетами, нормами, нормативами и стандартами. Внутренний контроль затрат целесообразно проводить на основе первичной учетной информации в натуральном и денежном выражении методами бюджетирования и анализа отклонений управленческим персоналом разных уровней и центров ответственности.

При проверке учета затрат на производство продукции необходимо установить соблюдение следующих правил (Рисунок 2.9).



Рисунок 2.9 – Основные правила ведения учета затрат на производство, соблюдаемые при их проверке

Кроме этого, также целесообразно выделить следующие группы возможных искажений учета затрат и их причины, представленные на рисунке 2.10.

Объектами контроля затрат являются оправдательные документы, которые согласно п. 1 ст. 9 ФЗ РФ «О бухгалтерском учете» служат первичными учетными документами, на основании которых ведется учет затрат¹.

¹ Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ

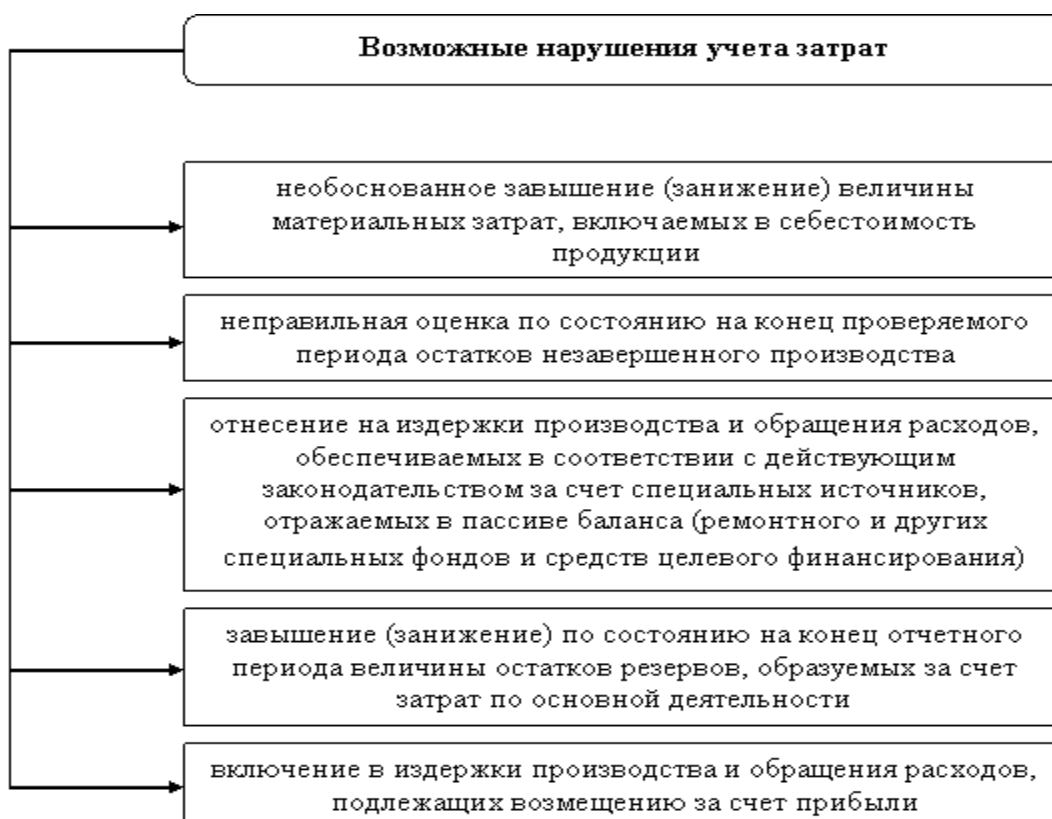


Рисунок 2.10 – Возможные нарушения учета затрат, выявляемые при их проверке

В целях практической реализации контрольно-аналитических процедур в сельском хозяйстве целесообразно рассматривать процесс контроля оформления затрат на сельскохозяйственном предприятии (Таблица 2.2).

Таблица 2.2 – Контроль правильности оформления документов по учету затрат

Вопрос	Ответ	Примечание
Степень унификации применяемых первичных учетных документов	Нарушений нет	Учет затрат ведется в специальных унифицированных формах документов для сельскохозяйственных предприятий
Наличие в документах, не являющихся унифицированными (типовыми) или специализированными, обязательных реквизитов	Нарушений нет	Такие документы отсутствуют
Наличие утвержденного руководителем организации перечня лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов	Нарушений нет	Данный перечень закреплен Учетной политикой предприятия
Правильность заполнения обязательных реквизитов в документах	Нарушений нет	Обязательные реквизиты заполняются машинным, либо ручным способом
Правильность внесения исправлений в документах	Нарушений нет	Исправлений не обнаружено
Наличие подчисток и помарок в документах	Нарушений нет	Подчисток и помарок не обнаружено
Наличие на документах отметки о дате записи хозяйственной операции в учетный регистр и	Нарушений нет	Все первичные документы имеют дату совершения операции и подписи

подписи лица, ответственного за обработку документа		
Правильность таксировки документа	Нарушений нет	Нарушений таксировки документов не обнаружено
Правильность подсчета соответствующих итогов в документах	Нарушений нет	Ошибок в подсчетах не обнаружено
Правильность записи документа в учетный регистр	Нарушений нет	Нарушений не обнаружено
Наличие графика документооборота, утвержденного приказом руководителя организации	Нарушений нет	График документооборота закреплен Учетной политикой предприятия

Контроль документального оформления затрат на сельскохозяйственном предприятии представлен в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Контроль документального оформления затрат на сельскохозяйственном предприятии

Вид учета	Наименование документа	Выявленные нарушения	Комментарий	Примечание
Учет затрат на оплату труда работникам основного производства	Путевой лист грузового автомобиля (форма № 4С)	Нарушений нет	Является основным документом первичного учета, определяющим совместно с товарно-транспортной накладной при перевозке товарных грузов показатели для учета работы подвижного состава и водителя, а также для начисления заработной платы водителю и осуществления расчетов за перевозки грузов	В документе приводится фактически отработанное время водителя, необходимое для расчета оплаты труда
	Учетный лист тракториста-машиниста (форма № 67-б)	Нарушений нет	Открывается на каждого тракториста-машиниста и рассчитан на учет выполняемых работ	Приводится расчет заработной платы тракториста-машиниста
	Наряд на сдельную работу (для бригады) (форма № 136-АПК)	Нарушений нет	На лицевой стороне наряда ежедневно записывается задание работнику. На оборотной стороне документа заполняется табель учета времени.	Указывается фактически отработанное время в часах и днях, согласно которому начисляется заработная плата и сумма доплат.
	Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (форма № 413-АПК)	Нарушений нет	Предназначен для расчета оплаты труда работникам животноводства, исходя из объема выполненных работ, на которые установлены сдельные расценки	Приводятся данные о фактически отработанном времени каждого работника, объеме выполненной работы и сумме оплаты труда
	Расчетная ведомость (разработана методическим отделом фирмы «1С»)	Нарушений нет	Начисление заработной платы производится на основании данных первичных документов по учету выработки, фактически отработанного времени и других документов	Расчетные ведомости составляются отдельно по растениеводству и животноводству. Приводятся расчеты отработанного времени каждым работником, начисление оплаты труда и удержаний

	Акт на оприходование приплода животных (форма № СП-39)	Нарушений нет	Данные актов помимо своего основного назначения - для учета поголовья животных - используются в бухгалтерии также для начисления оплаты труда работникам ферм	В акте фиксируются фамилия, имя, отчество работника, за которым закреплены животные
Учет затрат животных на выращивании и откорме	Ведомость взвешивания животных (форма № СП-43)	Нарушений нет	Применяется для определения фактической живой массы животных.	Общие итоги ведомости записывают в Отчет движения животных и птицы, а также используют для составления расчета определения прироста живой массы
	Акт на оприходование приплода животных (форма № СП-39)	Нарушений нет	Применяется для оформления полученного на ферме приплода животных: телят, поросят, ягнят, жеребят, а также новых семей пчел при роении.	Акт составляется отдельно по каждому виду приплода животных
	Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка и падеж) (форма СП-54)	Нарушений нет	Применяется для учета животных, птицы в случаях их падежа, вынужденной прирезки, а также забоя животных всех учетных групп (молодняк животных, животные на откорме, птица, животные основного стада)	В акте указывается причина выбытия, живая масса, балансовая стоимость и счет учета
	Бухгалтерская справка о переводе животных из группы в группу	Нарушений нет	Применяется во всех случаях оформления перевода животных из одной половозрастной группы в другую, включая и перевод животных в основное стадо	Указываются группы переводов, количество и сумма
	Ведомость движения животных	Нарушений нет	Применяется для обобщения данных, отражающих наличие и движение животных на выращивании и откорме за отчетный период	Приводятся данные о количестве голов, массе и сумме животных на выращивании и откорме на начало периода, оборотах за период и на конец периода
	Счет-фактура	Нарушений нет	Содержит информацию о сумме денежных средств при покупке-продаже	Приводится информация о наименовании товара, его количестве, цене, стоимости
Учет материальных затрат	Раздаточная ведомость нефтепродуктов на заправку автомобилей, тракторов и других машин (форма № 35-СХТ)	Нарушений нет	Применяется при выдаче водителям ГСМ	Выдача производится с измерением выданного количества топлива при предъявлении водителем путевого листа или других документов, разрешающих получение
	Отчет о движении горючего и смазочных материалов (форма № 266)	Нарушений нет	Применяется для обобщения данных о движении горюче-смазочных материалов	Расход горюче-смазочных материалов производится по раздаточным ведомостям нефтепродуктов
	Требование-накладная (форма № М-11)	Нарушений нет	Применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или	Содержится информация о наименовании материальных ценностей, счетах их учета, количестве и стоимости

			материально ответственными лицами	
	Накладная внутривладельстве назначения (форма № 264-АПК)	Нарушений нет	Применяется для учета движения материальных ценностей внутривладельственного назначения	Содержится информация о назначении материальных ценностей, количестве и стоимости
	Ведомость учета расхода кормов (форма СП-20)	Нарушений нет	Применяется для оформления и учета ежедневной выдачи кормов на животноводческие фермы	В ведомости указывается лимит кормов по видам и половозрастным группам животных, для которых они выдаются

Таким образом, в ходе проведения контроля документального оформления затрат, готовой продукции и ее реализации в сельскохозяйственной организации никаких нарушений выявлено не было. Все документы оформлены правильно, содержат все необходимые реквизиты.

В целях контроля затрат на производство продукции сельскохозяйственной организации необходимо составлять Отчет об ожидаемых результатах финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций (форма № 8-сх), который заполняется на основании учетных данных на 1 октября и ожидаемых в IV квартале затрат, выхода, реализации продукции и поступления средств.

На предприятии по полученным данным бухгалтерского учета составляется внутренний документ об итогах производственно-финансовой деятельности предприятия. По результатам данного документа рассчитываются ожидаемые значения показателей за отчетный год.

Ожидаемые результаты рассчитываются следующим образом:

$$\text{Ожидаемые} = \frac{\text{Полученные данные за 9 месяцев}}{9} \times 12 \quad (2.1)$$

В первом разделе данной формы «Производство и себестоимость сельскохозяйственной продукции» в графе 3 по продукции животноводства отражают среднегодовое поголовье по соответствующим видам животных и птицы, которое исчисляется путем деления фактического количества кормо-дней на 1 октября плюс ожидаемые кормо-дни в IV квартале на 365 (число дней в году). В общее количество кормо-дней включаются кормо-дни павших животных и птицы.

В графе 4 отражается выход продукции в центнерах. В графе 5 показана продуктивность в животноводстве, которая измеряется в граммах.

Продуктивность рассчитывается по формуле:

$$\text{Продуктивность} = \frac{\text{Выход продукции} \times 100\,000}{\text{Среднегодовое поголовье} \times 365} \quad (2.2)$$

В графе 6 показаны затраты на основную продукцию.

В рамках контроля затрат на производство продукции животноводства проведен анализ затрат путем сопоставления данных о затратах в Отчете об ожидаемых результатах финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций за 2012 г. (Приложение 5) и Отчете о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства за 2012 г. (Приложение 6). Результаты представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Анализ фактических и плановых затрат на производство отрасли животноводства за 2012 г.¹

Наименование показателя		Ед. изм.	План	Факт	Отклонение	Темп роста, %
Среднегодовое поголовье	КРС	голов	413	472	59	114,29
	Молоко		300	305	5	101,67
	Свиньи		300	345	45	115,00
	Овцы		115	292	177	253,91
Выход продукции	КРС	ц	902	775	-127	85,92
	Молоко		14200	16367	2167	115,26
	Свиньи		290	558	268	192,41
	Овцы		15	26	11	173,33
КРС	гр		598	450	-149	75,18
Молоко		4733	5346	613	112,95	
Свиньи		265	443	178	167,34	
Овцы		36	24	-11	68,33	
Затраты	КРС	тыс. руб.	7667	11868	4201	154,79
	Молоко		14768	22436	7668	151,92
	Свиньи		2581	4580	1999	177,45
	Овцы		406	620	214	152,71

Из полученных результатов видно, что фактические результаты многих показателей за 2012 г. значительно отличаются от плановых.

Они были превышены, что в свою очередь неблагоприятно сказывается на финансово-экономическом развитии предприятия, в связи с увеличением себестоимости продукции животноводства. Данная ситуация может быть связана с неэффективным использованием средств и предметов труда.

¹ по данным сельскохозяйственной организации

Поэтому для улучшения и сглаживания полученного результата предприятию необходимо снижать затраты на производство продукции животноводства.

В целях наиболее эффективного учета и контроля затрат отрасли животноводства предложена новая классификация затрат животноводства (Рисунок 2.11), согласно которой деление затрат животноводства на предприятии зависит от вида животных, их группы и назначения, а также от возрастной категории.

Особенностью затрат на содержание крупнорогатого скота заключается в том, что выделяются два направления: молочное и мясное. Далее затраты животноводства разделяются на затраты основного стада и затраты животных на выращивании и откорме. Кроме этого, в коневодстве выделяются еще затраты молодняка рабочих лошадей на выращивании.

В соответствии с этим из затрат животных основного стада предприятие получает затраты на получение молока (основное стадо молочного скота) и оприходование приплода, а также возможно образование затрат, связанных с падежом животных. От затрат животных на выращивании и откорме предприятие получает затраты, связанные с приростом, забоем и падежом животных. Кроме того, в коневодстве можно также выделить затраты, связанные с использованием лошадей в хозяйственных целях предприятия.

Такая классификация затрат отрасли животноводства позволит сельскохозяйственному предприятию более корректно учитывать и контролировать затраты животноводства для отдельных групп животных в целях эффективного планирования своей деятельности и принятия эффективных управленческих решений.

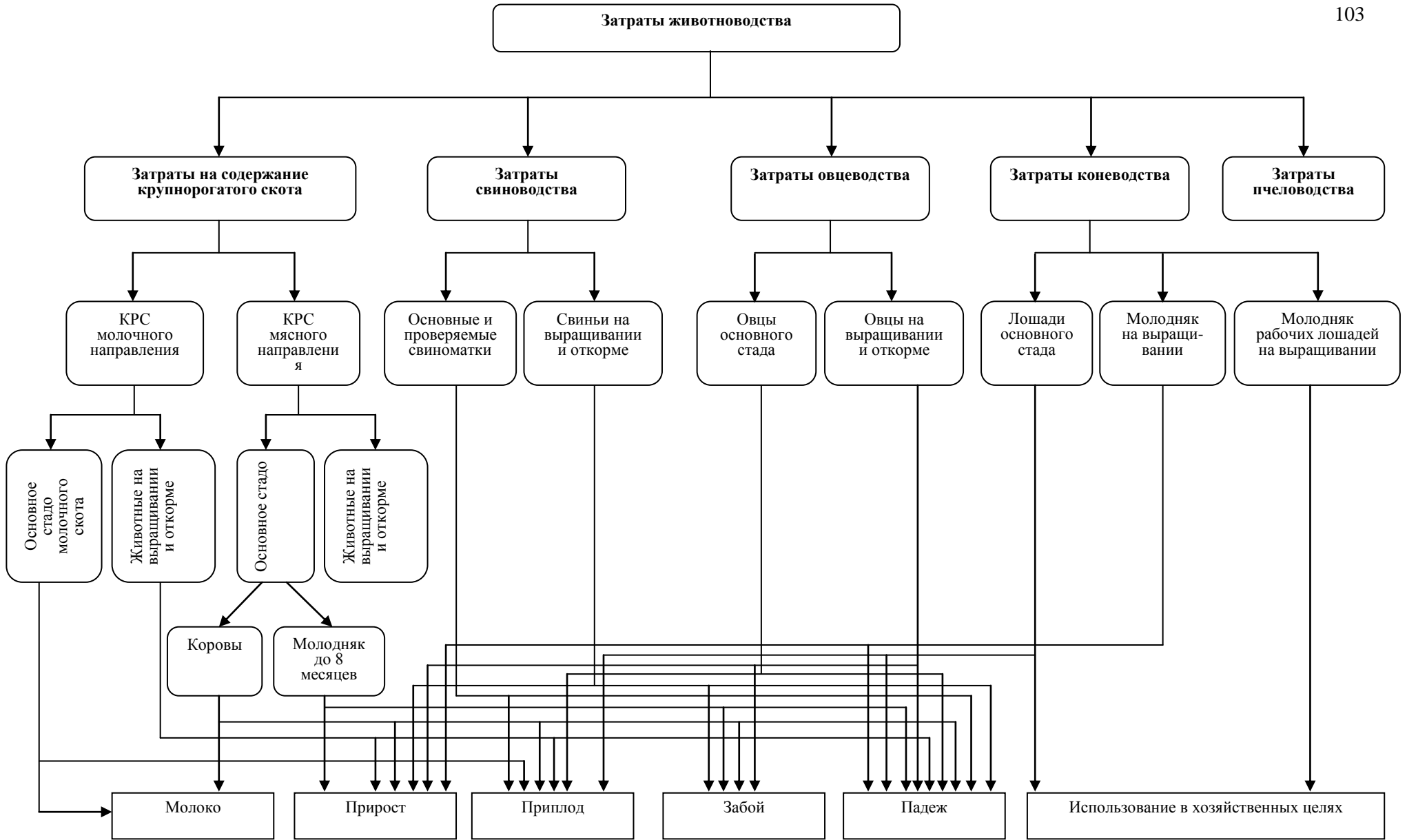


Рисунок 2.11 – Классификация затрат животноводства

В соответствии с разработанной классификацией затрат отрасли животноводства в управленческом учете следует открывать новые счета с разбивкой по субсчетам. В связи с чем предлагается модель функционирования управленческого учета затрат и формирования управленческой себестоимости, основное назначение которой заключается в разграничении затрат по отдельным видам (счета синтетического учета) и группам (субсчета) животных.

2.3 Концепция бюджетирования производственных процессов по формированию себестоимости сельскохозяйственной продукции

В ходе диссертационного исследования установлено, что управленческий учет представляет собой учет, ориентированный на будущее, так как его главной целью является информационная поддержка принятия решений. Это значит, что основная часть управленческой информации – это информация, описывающая будущее, т.е. прогнозы, анализ, оценки вариантов решений, сценарии развития, бюджеты. Формирование такой информации осуществляется в процессе бюджетирования, обобщающем данные планирования, учета и контроля, поэтому бюджетирование является неотъемлемой частью управленческого учета в частности и всех учетно-аналитических комплексах в целом¹. Экономическую сущность бюджетирования отражает его определение как экономической категории (Таблица 2.5).

¹ Клычова, Г.С. Экономическая сущность и содержание процесса бюджетирования в системе управленческого / Г.С. Клычова, А.Р. Зиятдинова // Internet resource: <http://elibrary.ru>

Таблица 2.2 – Сравнительный анализ трактовок сущности термина «бюджетирование»

Трактовка сущности бюджетирования	Авторы различных подходов
Бюджетирование – это направленная система единого управления деятельностью подразделений предприятия. Главными в бюджетировании выступают координация, адресность и оценка расходов. Бюджетирование опирается на систему бюджетов.	Попова Л.В., Константинов В.А.
Бюджетирование – это комплексный процесс, включающий: бюджет как финансовый план по выбранным позициям; финансовую и управленческую отчетность как результат выполнения бюджета; последовательную цепочку управленческих действий, направленных на интеграцию различных управленческих подсистем в единый контур бюджетного управления	Мезенцева Т.М., Саенко К.С., Поляков А.В.
Бюджетирование – это организационно-информационная технология, которую можно укрупненно разделить на три основных этапа: сбор плановой информации, сбор информации о выполнении плана (факт), анализ деятельности фирмы в целом и каждого центра финансового учета на основе консолидированной информации	Аблеханов И.
Бюджетирование – это процесс построения и исполнения бюджета предприятия на основе бюджетов отдельных подразделений	Анисова Н., Трифонова О., Тютрина М.
Бюджетирование – это метод распределения ресурсов, охарактеризованных в количественной форме, для достижения целей, также представленных количественно	Самочкин В.Н., Калюкин А.А., Тимофеева О.А.
Бюджетирование – это система краткосрочного планирования, учета и контроля ресурсов и результатов деятельности коммерческой организации по центрам ответственности и/или сегментам бизнеса, позволяющая анализировать прогнозируемые и полученные экономические показатели в целях управления бизнес-процессами	Бурцев В.В.
Бюджетирование – это совокупность взаимосвязанных процессов планирования, контроля и анализа деятельности как всего предприятия в целом, так и его отдельных подразделений с целью разработки и принятия оптимальных управленческих решений	Войко А.

Обобщая и подводя итог многообразию существующих мнений, бюджетирование можно определить как технологию финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от производства на всех уровнях управления, позволяющую анализировать прогнозируемые и полученные финансовые показатели и являющуюся составной частью учетно-аналитического комплекса.

Обеспечение устойчивого положения сельскохозяйственных предприятий зависит от наличия эффективной системы управления. Реализация стратегии в большой степени зависит от созданного процесса бюджетирования производственных процессов по формированию стоимости сельскохозяйственной продукции.¹

Бюджетирование производственной деятельности представляет собой

¹ Ветрова, Л.Н. Бюджетирование – фундамент стратегии развития организации / Л.Н. Ветрова // Все для бухгалтера, 2008. - № 5 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

совокупность взаимосвязанных процессов планирования, контроля и анализа деятельности как всего предприятия в целом, так и его отдельных подразделений с целью разработки и принятия оптимальных управленческих решений. В основе бюджетирования лежит принцип «управления по центрам ответственности», согласно которому руководители подразделений и другие работники предприятия несут ответственность за планирование и выполнение целевых показателей, которые связаны с осуществлением их деятельности.

Бюджетирование в сельском хозяйстве выполняет следующие функции:

- планирование финансово-хозяйственной деятельности предприятия АПК на предстоящий период;
- координация и согласование деятельности различных подразделений предприятия;
- стимулирование руководителей всех уровней в достижении целей, поставленных перед их центрами ответственности;
- контроль текущей деятельности, обеспечение выполнения плановых показателей;
- оценку выполнения плана центрами ответственности и их руководителями;
- средство обучения управленческого персонала.¹

Построение системы бюджетирования на сельскохозяйственных предприятиях является трудоемким процессом, аналогично другим предприятиям АПК и осуществляется по следующим этапам, представленным на рисунке 2.12.

¹ Рыжакина, Т. Бюджетирование как основа стратегического планирования / Т. Рыжакина, // Финансовая газета, 2006. - № 24 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

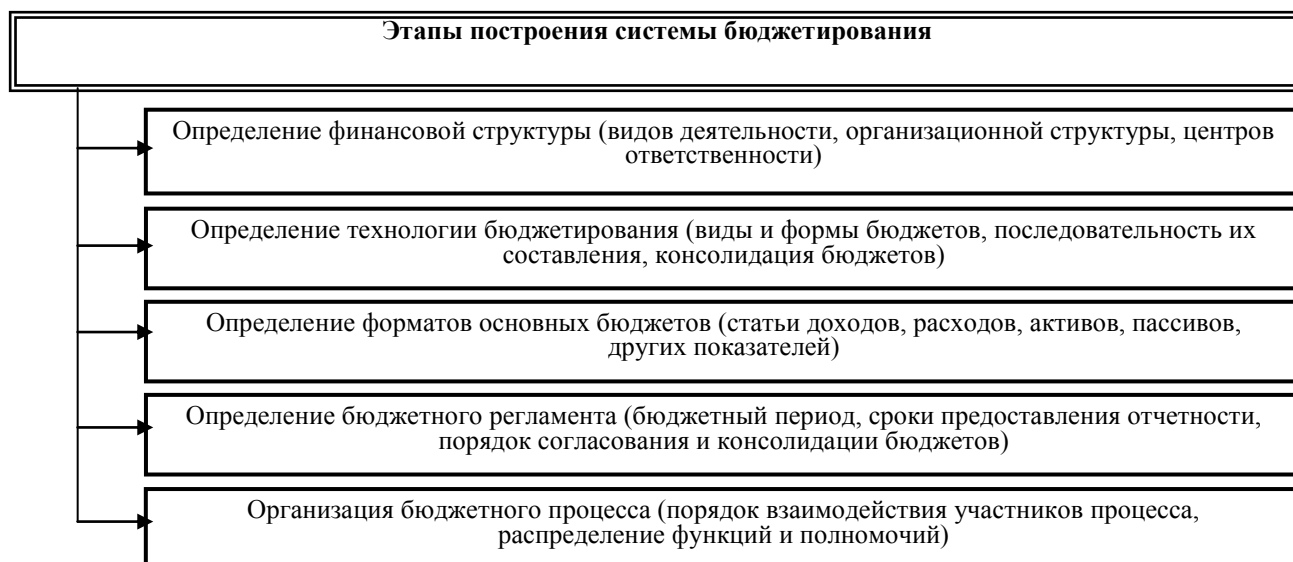


Рисунок 2.12 – Этапы построения системы бюджетирования сельскохозяйственных предприятий

Бюджетирование на сельскохозяйственных предприятиях осуществляется с помощью финансовых инструментов, определяемых как бюджеты, являющимися количественными планами доходов и расходов в денежном выражении на год. Бюджеты необходимы для тщательного планирования, учета, контроля и оценки эффективности деятельности предприятий. Процесс бюджетирования стандартизируется с помощью бюджетных форм, инструкций и процедур.¹

В качестве временного периода бюджетирования принимается календарный год, что и определяет цели планирования. При этом бюджеты составляются в фиксированных показателях на весь год и уже не могут пересматриваться в течение периода даже с появлением новой информации.

Процесс бюджетирования на сельскохозяйственных предприятиях имеет четыре стадии:

- разработка планов деятельности по предприятию в целом и по каждому структурному подразделению отдельно - при участии руководителей всех центров ответственности;
- корректировка планов деятельности на предстоящий год;

¹ Ветрова, Л.Н. Бюджетирование – фундамент стратегии развития организации / Л.Н. Ветрова // Все для бухгалтера, 2008. - № 5 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

- консолидация бюджетов подразделений предприятия в генеральный бюджет;
- определение показателей, используемых при оценке деятельности предприятия.

Руководители подразделений в процессе формирования бюджетов подают свои бюджеты на одобрение планово – финансовому отделу. При установлении отклонения бюджетов от плановых значений они направляются на доработку, что доказывает их действительность.

Действия руководителей подразделений по составлению бюджетов, а также разработка обобщенных бюджетов и генерального бюджета в целом по предприятиям координируются планово-экономическими службами, которые оказывают консультационные и технические услуги по подготовке бюджетов без влияния на их содержание. При разработке бюджета все виды деятельности сельскохозяйственных предприятий координируются для согласованной работы всех подразделений и достижения общих целей.

Структура общего бюджета сельскохозяйственных предприятий представлена на рисунке 2.13.

Генеральный бюджет составляется по каждому виду деятельности предприятия в разрезе технологических циклов. Он объединяет бюджеты всех структурных подразделений, для которых составляются частные бюджеты и включает операционные и финансовые бюджеты.

Операционные бюджеты сельскохозяйственных предприятий могут включать: бюджет производства, бюджеты прямых затрат (бюджет затрат на электроэнергию, бюджет затрат на оплату труда и т.д.), бюджет цеховых затрат, бюджеты общеэксплуатационных затрат (бюджет управленческих затрат, бюджет общехозяйственных затрат), бюджет себестоимости, бюджет продаж.

Первостепенным при составлении операционных бюджетов является бюджет производства, который основывается на прогнозе сельскохозяйственной продукции.

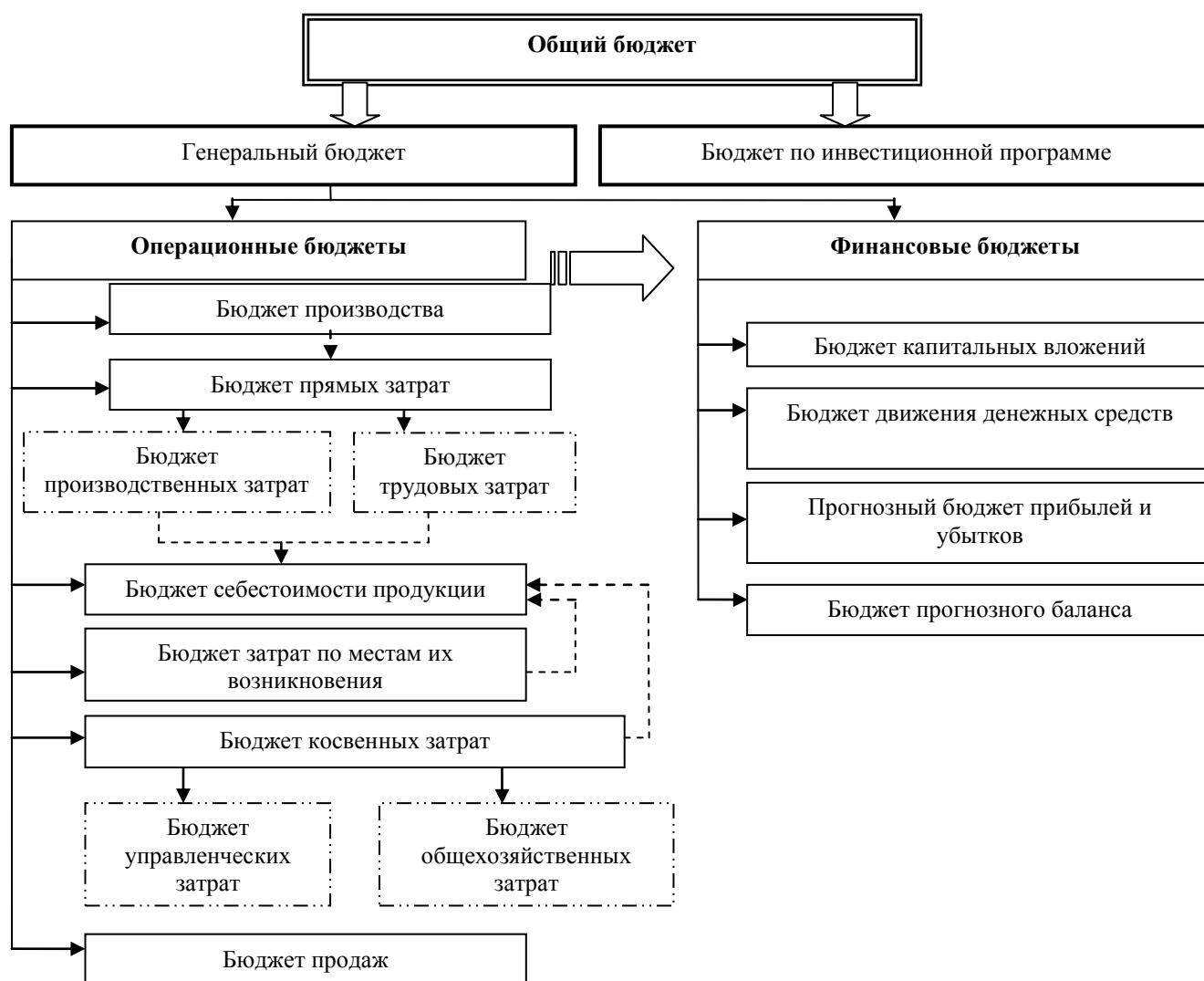


Рисунок 2.13 – Структура общего бюджета сельскохозяйственных предприятий

Бюджет себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий формируется на основе бюджетов прямых затрат, цеховых и общеэксплуатационных затрат. Финансовые бюджеты сельскохозяйственных предприятий включают: бюджет капитальных вложений, бюджет движения денежных средств, прогнозный бюджет прибылей и убытков, а также бюджет прогнозного баланса. Они предназначены для управления финансами, оценки финансового состояния и реализации управленческих задач по оптимизации деятельности предприятия. Финансовые бюджеты составляются на основании показателей операционных бюджетов¹.

¹ Ветрова, Л.Н. Бюджетирование – фундамент стратегии развития организации / Л.Н. Ветрова // Все для бухгалтера, 2008. - № 5 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

Основным документом в системе внутрифирменного бюджетирования является бюджет движения денежных средств, который составляется для планирования и управления финансовыми потоками. Он показывает приток и выплаты денежных средств в наличной и безналичной формах в течение бюджетного периода.

Этот бюджет является сводным, потому что в нем фиксируется информация по всем бюджетам в части движения денежных потоков, в связи с этим амортизация и иные калькуляционные затраты, не нуждающиеся в денежных средствах, не учитываются. Сложность при составлении такого бюджета заключается в том, что нужно спрогнозировать очевидные поступления денежных средств от покупателей при большой задолженности за материальные ресурсы, рассмотреть платежи и отсрочки оплат поставщикам, рассчитать налоговые, финансовые и иные поступления и платежи.

Результатом составления данного бюджета является выявление прогнозируемого остатка денежных средств на конец планируемого периода. Этот бюджет создается в целях контроля за денежными потоками, что предусматривает определение источников их поступлений и пути расходования, обнаружения причин недостатка (избытка) денежных средств.

На завершающем этапе составления системы бюджетов формируется прогнозный бюджет прибылей и убытков и прогнозный баланс основной деятельности. При составлении бюджета прибылей и убытков соединяются воедино показатели затрат и выручки из иных бюджетов: информацию о прибыли получают из бюджета сбыта, а затраты – из соответствующих бюджетов и объединяют по статьям калькуляции или по экономическим элементам. При составлении прогнозного баланса, статьи агрегируются с целью лучшей наглядности и выделения самых значительных позиций для проведения сравнительного анализа.

В процессе бюджетирования производственных процессов формирования стоимости помимо бюджетов на предстоящий период также составляются отчеты об исполнении бюджетов за истекший период. Отчеты по бюджетам сводят воедино информацию по планированию, учету,

контролю и анализу деятельности сельскохозяйственных предприятий, что позволяет выявлять «узкие места» в их работе.¹

Процесс бюджетирования тесно связан с реализацией системы управления функции контроля. По окончании времени, на которое были созданы бюджеты, сравниваются фактических итоги деятельности сельскохозяйственных предприятий с бюджетными показателями, анализируются отклонения. Данный анализ позволяет идентифицировать проблемную область, которая требует первоочередного внимания, а также выявить новые возможности, не предусмотренные в процессе составления бюджета.²

Этот анализ включает четыре уровня:

- сравнение показателей фактических результатов деятельности с заложенными в бюджет показателями;
- выявление положительных и отрицательных отклонений;
- определение причин и выявление виновников произошедших отклонений;
- выделение бюджетных отклонений за счет изменений в стоимости ресурсов;
- оценка степени эффективности использования ресурсов.³

Оценка работы каждого центра ответственности и его руководителя осуществляется по результатам сравнения фактических и бюджетных данных за год. Согласно разработанной классификации затрат отрасли животноводства в п. 2.2 диссертации произведен анализ затрат животноводства сельскохозяйственной организации по данным годовой отчетности за 2010 – 2012 гг. формы № 13-АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства» (Таблицы 2.3-2.5).

¹ Ветрова, Л.Н. Бюджетирование – фундамент стратегии развития организации / Л.Н. Ветрова // Все для бухгалтера, 2008. - № 5 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

² Адамов, Н.А. Бюджетное планирование в организации / Н.А. Адамов, Г.А. Адамова, // Аудиторские ведомости, 2008. - № 2 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

³ Там же

Таблица 2.3 – Анализ затрат и выхода продукции крупнорогатого скота за 2010-2012 гг.

Показатель	Значение показателя			Отклонение		Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2011/2010гг.	2012/2011гг.	2011/2010гг.	2012/2011гг.	2011/2010гг.	2012/2011гг.
Крупнорогатый скот молочного направления									
Затраты КРС									
Основное стадо молочного скота									
Среднегодовое поголовье, голов	300	300	305	0	5	100,00	101,67	0,00	1,67
Затраты - всего, тыс. руб.	14317	15419	22436	1102	7017	107,70	145,51	7,70	45,51
в т.ч.:									
- оплата труда с отчислениями на социальные нужды	2571	2988	4310	417	1322	116,22	144,24	16,22	44,24
- материальные затраты:									
корма	4505	4397	7263	-108	2866	97,60	165,18	-2,40	65,18
электроэнергия	283	624	1160	341	536	220,49	185,90	120,49	85,90
нефтепродукты	685	579	201	-106	-378	84,53	34,72	-15,47	-65,28
- содержание основных средств	3936	3713	6616	-223	2903	94,33	178,18	-5,67	78,18
Животные на выращивании и откорме									
Среднегодовое поголовье, голов	470	400	472	-70	72	85,11	118,00	-14,89	18,00
Затраты - всего, тыс. руб.	10039	9177	11868	-862	2691	91,41	129,32	-8,59	29,32
в т.ч.:									
- оплата труда с отчислениями на социальные нужды	1227	1279	1216	52	-63	104,24	95,07	4,24	-4,93
- материальные затраты:									
корма	5291	4695	6659	-596	1964	88,74	141,83	-11,26	41,83
электроэнергия	116	341	647	225	306	293,97	189,74	193,97	89,74
нефтепродукты	398	404	483	6	79	101,51	119,55	1,51	19,55
- содержание основных средств	1917	1993	2848	76	855	103,96	142,90	3,96	42,90
Выход продукции КРС									
Молоко									
количество, ц	13241	13772	16367	531	2595	104,01	118,84	4,01	18,84
себестоимость - всего, тыс. руб.	12885	13855	20024	970	6169	107,53	144,53	7,53	44,53
себестоимость единицы продукции, руб.-коп.	973,11	1009,69	1223,44	36,58	213,75	103,76	121,17	3,76	21,17
Приплод									
количество, голов	309	360	383	51	23	116,50	106,39	16,50	6,39
себестоимость приплода, тыс. руб.	1432	1539	2225	107	686	107,47	144,57	7,47	44,57
масса телят при рождении, ц	93	107	115	14	8	115,05	107,48	15,05	7,48
Прирост									
живая масса, ц	958	792	660	-166	-132	82,67	83,33	-17,33	-16,67
себестоимость живой массы - всего, тыс. руб.	9909	9161	11747	-748	2586	92,45	128,23	-7,55	28,23
себестоимость единицы продукции, руб.-коп.	10343,4	11566,9	17798,5	1223,5	6231,56	111,83	153,87	11,83	53,87

Таблица 2.4 – Анализ затрат и выхода продукции свиноводства за 2010-2012 гг.

Показатель	Значение показателя			Отклонение		Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2011/2010 гг.	2012/2011 гг.	2011/2010 гг.	2012/2011 гг.	2011/2010 гг.	2012/2011 гг.
Затраты свиноводства									
Среднегодовое поголовье, голов	317	315	345	-2	30	99,37	109,52	-0,63	9,52
Затраты - всего, тыс. руб.	3706	3721	4580	15	859	100,40	123,09	0,40	23,09
в т.ч.:									
- оплата труда с отчислениями на социальные нужды	357	241	679	-116	438	67,51	281,74	-32,49	181,74
- материальные затраты									
корма	756	703	1408	-53	705	92,99	200,28	-7,01	100,28
электроэнергия	386	576	525	190	-51	149,22	91,15	49,22	-8,85
нефтепродукты	354	213	449	-141	236	60,17	210,80	-39,83	110,80
- содержание основных средств	503	303	1391	-200	1088	60,24	459,08	-39,76	359,08
Выход продукции свиноводства									
Приплод									
количество, голов	409	448	339	39	-109	109,54	75,67	9,54	-24,33
себестоимость приплода, тыс. руб.	54	207	84	153	-123	383,33	40,58	283,33	-59,42
себестоимость единицы продукции, руб.-коп.	13500	41400	21000	27900	-20400	306,67	50,72	206,67	-49,28
масса поросят при рождении, ц	4	5	4	1	-1	125,00	80,00	25,00	-20,00
Прирост поросят-отъемышей									
живая масса, ц	30	25	27	-5	2	83,33	108,00	-16,67	8,00
себестоимость живой массы - всего, тыс. руб.	399	301	255	-98	-46	75,44	84,72	-24,56	-15,28
себестоимость единицы продукции, руб.-коп.	13300	12040	9444,44	-1260	-2595,6	90,53	78,44	-9,47	-21,56
Прирост									
живая масса, ц	240	267	527	27	260	111,25	197,38	11,25	97,38
себестоимость живой массы - всего, тыс. руб.	3188	3211	4201	23	990	100,72	130,83	0,72	30,83
себестоимость единицы продукции, руб.-коп.	13283,3	12026,2	7971,54	-1257,1	-4054,7	90,54	66,28	-9,46	-33,72

Таблица 2.5 – Анализ затрат и выпуска продукции овцеводства за 2010-2012 гг.

Показатель	Значение показателя			Отклонение		Темп роста, %		Темп прироста, %	
	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2011/2010гг.	2012/2011 гг.	2011/2010 гг.	2012/2011 гг.	2011/2010 гг.	2012/2011 гг.
Затраты овцеводства									
Среднегодовое поголовье, голов	234	274	292	40	18	117,09	106,57	17,09	6,57
Затраты - всего, тыс. руб.	737	552	620	-185	68	74,90	112,32	-25,10	12,32
в т.ч.:									
- оплата труда с отчислениями на социальные нужды	93	141	137	48	-4	151,61	97,16	51,61	-2,84
- материальные затраты									
корма	283	159	232	-124	73	56,18	145,91	-43,82	45,91
электроэнергия	59	61	0	2	-61	103,39	0,00	3,39	-100,00
нефтепродукты	29	24	16	-5	-8	82,76	66,67	-17,24	-33,33
содержание основных средств	251	110	230	-141	120	43,82	209,09	-56,18	109,09
Выход продукции овцеводства									
Приплод									
количество, голов	76	86	83	10	-3	113,16	96,51	13,16	-3,49
себестоимость приплода, тыс. руб.	7	57	51	50	-6	814,29	89,47	714,29	-10,53
себестоимость единицы продукции, руб.-коп.	7000	28500	25500	21500	-3000	407,14	89,47	307,14	-10,53
масса поросят при рождении, ц	1	2	2	1	0	200,00	100,00	100,00	0,00
Прирост ягнят									
живая масса, ц	24	18	18	-6	0	75,00	100,00	-25,00	0,00
себестоимость живой массы - всего, тыс. руб.	665	495	554	-170	59	74,44	111,92	-25,56	11,92
себестоимость единицы продукции, руб.-коп.	27708,3	27500	30777,8	-208,33	3277,78	99,25	111,92	-0,75	11,92

В ходе проведенного анализа затрат животноводства получили, что наибольший удельный вес в структуре общих затрат животноводства составляют затраты крупнорогатого скота. В 2010 г. они составляют 76 %, в 2011 г. – 78 % и в 2012 г. – 81 %. Затраты КРС основного стада молочного направления в 2012 г., по сравнению с 2011 г., увеличились на 5 тыс. руб. или на 1,67 %.

Затраты КРС на выращивании и откорме в 2011 г., по сравнению с 2010 г., уменьшились на 862 тыс. руб. или на 8,59 %. В 2012 г., по сравнению с 2011 г., они увеличились на 2 691 тыс. руб. или на 29,32 %. Уменьшение затрат в 2011 г. связано с уменьшением среднегодового поголовья КРС на 70 голов (на 14,89 %), а увеличение в 2012 г. – с увеличением поголовья на 72 тыс. руб. (на 18 %). По выходу продукции КРС можно сделать вывод, что количество и себестоимость выпускаемой продукции растет за весь исследуемый период.

Затраты свиноводства в 2010 г. составляют 20 % из общей суммы затрат, в 2011 г. – 19 %, а в 2012 г. – 17 %. Общая сумма затрат свиноводства в 2011 г., по сравнению с 2010 г., увеличилась на 15 тыс. руб. или на 0,40 %. В 2012 г., по сравнению с 2011 г., она увеличилась на 859 тыс. руб. или на 23,09 %. Выход продукции свиноводства увеличивался на протяжении всего исследуемого периода.

Затраты овцеводства в 2010 г. составляют 4 % от общей суммы затрат животноводства, в 2011 г. – 3 %, а в 2012 г. – 2 %. Общая сумма затрат овцеводства в 2011 г., по сравнению с 2010 г., уменьшились на 185 тыс. руб. или на 25,1 %, а в 2012 г., по сравнению с 2011 г., увеличились на 68 тыс. руб. или на 12,32 %. Выход продукции овцеводства в 2012 г. снизился по сравнению с 2011 г.

Основная доля всех затрат животноводства приходится на материальные затраты, в частности, на корма.

На основе данных Отчета об ожидаемых результатах финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций за 2012 г.

(Приложение 5) можно составить бюджет производства продукции животноводства (Таблица 2.6). Например, сельскохозяйственное предприятие планирует производить следующие виды продукции: молоко, головы приплода и живой массы крупнорогатого скота, свиней и овец.

Таким образом, получаем следующие данные:

- валовой надой молока за год - 14 200 ц;
- общий объем привеса крупнорогатого скота - 902 ц, свиней – 290 ц и овец – 15 ц;
- общее количество крупнорогатого скота – 413 голов, свиней – 300 голов и овец – 115 голов.

Производственные затраты по отрасли животноводства составят 25 481 тыс. руб. Структура затрат на производство по видам продукции планируется следующая:

- молоко – 57,96 % (14 768 тыс. руб.);
- прирост КРС – 30,09 % (7 667 тыс. руб.);
- прирост свиней – 10,13 % (2 581 тыс. руб.);
- прирост овец – 1,59 % (406 тыс. руб.);
- прочая продукция животноводства – 0,23 % (59 тыс. руб.).

Бюджет производства продукции животноводства говорит о том, что на этот период планировалось получение сельхоз продукции в общей сумме 25 481 тыс. руб. Основная доля производства продукции животноводства на предприятии приходится на производство молока. На 2012 г. планировалось произвести 14 200 ц молока. В стоимостном выражении - 14 768 тыс. руб.

В товарной структуре бюджета объема продаж предопределяется уровень и общий характер всей деятельности предприятия. Этот бюджет оказывает влияние на множество других бюджетов, исходящие из информации, определяемой из бюджета продаж.

Исходя из этого, центральным бюджетом любого предприятия выступает бюджет продаж. В соответствии с этим корректно сформированный бюджет продаж влияет на эффективность всего процесса бюджетного планирования.

Таблица 2.6 – Бюджет производства продукции животноводства на 2012 год

Вид продукции	ед. изм.	январь	февраль	март	апрель	май	июнь	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	декабрь	Итого
Молоко	ц	532,5	789,00	842,25	995,5	1 258,50	1 354,95	1 444,56	1 411,5	1 421,5	1 215	1 286	1 649	14 200
	тыс. руб.	553,8	820,56	875,94	1 035,32	1 308,84	1 409,15	1 502,34	1 467,96	1 478,36	1 263,60	1 337,44	1 714,69	14 768
Прирост КРС	гол	310	306	305	310	314	315	310	310	310	315	365	413	413
	ц	75,17	74,20	73,95	75,17	76,14	76,38	75,17	75,17	75,17	64,99	75,30	85,21	902
	тыс. руб.	638,91	630,66	628,60	638,91	647,15	649,21	638,91	638,91	638,91	552,4	640,09	724,26	7 667
Прирост свиней	гол	215	219	225	250	210	220	230	235	225	230	271	300	300
	ц	23,01	23,43	24,08	26,75	22,47	23,54	24,61	25,15	24,08	20,82	24,53	27,15	290
	тыс. руб.	204,74	208,55	214,27	238,08	199,98	209,51	219,03	223,79	214,27	185,25	218,28	241,64	2 581
Прирост овец	гол	115	95	74	75	80	81	84	85	86	110	115	115	115
	ц	1,73	1,43	1,11	1,13	1,2	1,22	1,26	1,28	1,29	1,21	1,27	1,27	15
	тыс. руб.	46,69	38,57	30,04	30,45	32,48	32,89	34,1	34,51	34,92	32,75	34,24	34,24	406
Прочая продукция	тыс. руб.	8,85	3,54	7,08	8,26	2,36	1,77	1,18	1,53	6,79	6,49	6,2	4,96	59
Итого	тыс. руб.	1 452,99	1 701,89	1 755,94	1 951,01	2 190,82	2 302,52	2 395,56	2 366,70	2 373,24	2 040,50	2 236,24	2 719,78	25 481

Таким образом, формирование бюджета продаж происходит параллельно с выбором производственной программы сельскохозяйственного предприятия. В зависимости от специфики хозяйственной деятельности предприятия составление бюджета продаж может выполняться разнообразными способами. Общее правило составления бюджета продаж, независимо от способа его формирования, заключается в том, что необходимо определить в стоимостном выражении объем реализованной продукции или спрогнозировать выручку от реализации.

На основе данных Отчета об ожидаемых результатах финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций за 2012 г. (Приложение 5) составляется бюджет продаж (Таблица 2.7).

Предприятие планирует реализовать: молоко и приплод.

Выручка от реализации продукции животноводства – 20 210 тыс. руб.

Структура реализации, приходящаяся на животноводство – 26,54 %.

Бюджет продаж продукции животноводства говорит о том, что планировался общий объем продажи продукции животноводства на сумму 20 210 тыс. руб. Основная доля продажи продукции животноводства на предприятии также приходится на реализацию молока. На 2012 г. планировалось реализовать 12 400 ц молока. В стоимостном выражении - 13 838 тыс. руб.

На основании финансового плана способом сопоставления сумм доходов и расходов определяется финансовый результат деятельности предприятия. Целью составления финансового плана выступает управление прибылью и рентабельностью предприятия. В нем отражаются суммарные и детализированные доходы и расходы предприятия. Структура данного плана дает возможность тщательно планировать и учитывать весь процесс образования финансовых результатов деятельности предприятия.

На основе данных Отчета об ожидаемых результатах финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций за 2012 г. (Приложение 5) и ранее составленных бюджетов составляется финансовый план (Таблица 2.8).

Таблица 2.7 – Бюджет продаж продукции животноводства на 2012 год

Вид продукции	ед. изм.	янв	фев	мар	апр	май	июн	июл	авг	сен	окт	ноя	дек	Итого
Молоко	ц	410	645	715	820	1 170	1 600	1 400	1 430	1 110	1 100	1 000	1 000	12 400
	тыс. руб.	457,55	719,8	797,92	915,09	1 305,68	1 785,55	1 562,36	1 595,83	1 238,72	1 227,56	1 115,97	1 115,97	13 838
КРС	ц	41	47	51	62	60	45	44	33	89,5	70	57	30,5	630
	тыс. руб.	317,26	363,69	394,64	479,76	464,29	348,21	340,48	255,36	692,56	541,67	441,07	236,01	4 875
Свиньи	ц	9	7	12	11	10	8	11	12	31	15	12	10	148
	тыс. руб.	51,14	39,78	68,19	62,51	56,82	45,46	62,51	68,19	176,16	85,24	68,19	56,82	841
Овцы	ц		1	1		1	1	0,5	0,5	1,75	1,5	0,5	0,25	9
	тыс. руб.		7	7		7	7	3,5	3,5	12,25	10,5	3,5	1,75	63
Итого	тыс. руб.	825,95	1 130,27	1 267,75	1 457,36	1 833,79	2 186,22	1 968,84	1 922,88	2 119,69	1 864,97	1 628,73	1 410,55	20 210

Таблица 2.8 – Финансовый план сельскохозяйственной организации на 2012 год

Показатели	янв	фев	мар	апр	май	июн	июл	авг	сен	окт	ноя	дек	ИТОГО
<i>Доходы</i>													
Выручка от текущей деятельности	825,95	1 130,27	1 267,75	1 457,36	1 833,79	2 186,22	1 968,84	16 053,58	30 791,96	6 914,97	6 678,73	5 295,05	76 148
Кредит		2 900											2 900
Прочие поступления												5 000	5 000
Всего поступлений денежных средств	825,95	4 030,27	1 267,75	1 457,36	1 833,79	2 186,22	1 968,84	16 053,58	30 791,96	6 914,97	6 678,73	10 295	84 048
<i>Текущие расходы</i>													
Производственные затраты	522,99	651,89	685,94	781,01	770,82	806,25	3 369,36	17 989,2	10 133,94	4 401,5	566,24	769,78	41 449
Заработная плата	400	500	500	600	1 000	1 200	1 400	1 400	1 400	1 100	1 000	1 200	11 700
Электроэнергия	230	250	270	170	120	100	100	190	190	250	220	250	2 340
Налоги и другие платежи	300	300	300	400	300	300	350	400	550	320	450	500	4 470
Всего текущих расходов	1 452,99	1 701,89	1 755,94	1 951,01	2 190,82	2 406,25	5 219,36	19 979,20	12 273,94	6 071,50	2 236,24	2 719,78	59 959
<i>Нетекующие расходы (налоги)</i>													
Плата за кредит (%) по вновь испрашиваемому			38,6	38,6	39,9	38,6	39,9	39,9	38,6	39,9	38,6	39,9	393
Сумма возврата по КД №071004/0032				414,5			414,5			335,49			1 164
Плата за кредит (%) по КД №071004/0032		10	11,1	9,8	7,4	7,1	6,4	3,7	3,6	2,6			62
Сумма возврата по КД ОСБ от 30.04.2009г		500									500		1 000
Плата за кредит (%) по КД ОСБ от 30.04.2009г	28	27,1	28	27,1	28	27,1	28	28	27,1	28	26,5	25,5	328
Сумма возврата по КД ОСБ от 02.07.2009г											300	300	600
Плата за кредит (%) по КД ОСБ от 30.04.2009г	34,6	31,2	34,6	33,5	34,6	33,5	34,6	34,6	33,4	34,6	32,8	30,9	403
Сумма возврата по КД ОСБ от 30.04.2009г			550								300	300	1 150
Всего нетекующих расходов	62,6	568,3	662,3	523,5	109,9	106,3	523,4	106,2	102,7	440,59	1197,9	696,3	5 100
Всего расходов	1 516	2 270	2 418	2 475	2 301	2 513	5 743	20 085	12 377	6 512	3 434	3 416	65 059
Прибыль (убыток)	-690	1 760	-1 150	-1 017	-467	-326	-3 774	-4 032	18 415	403	3 245	6 879	18 989

Организация планирует следующие источники поступления денежных средств: выручка от текущей деятельности, кредит и прочие поступления. Таким образом, из финансового плана видно, что ожидается следующая структура доходов:

- выручка от текущей деятельности – 76 148 тыс. руб.;
- кредит – 4 700 тыс. руб.;
- прочие поступления денежных средств – 5 500 тыс.руб.

Общая сумма доходов составит 86 348 тыс. руб.

Предприятие планирует следующие статьи текущих расходов: производственные затраты, заработная плата, электроэнергия, налоги и другие платежи. В 2012 году ожидается следующая структура текущих расходов:

- производственные затраты – 41 449 тыс. руб.;
- заработная плата – 11 700 тыс. руб.;
- электроэнергия – 2 340 тыс. руб.;
- налоги и другие платежи – 4 470 тыс. руб.

Общая сумма текущих расходов составит 59 959 руб.

Структура нетекущих расходов:

- плата за кредиты – 1 186 тыс. руб.;
- суммы возвратов – 3 914 тыс. руб.

Общая сумма нетекущих расходов составит 5 100 тыс. руб.

Итоговая сумма расходов на 2012 год составит 65 059 тыс. руб.

Планируется получение прибыли, которая будет равна 18 989 тыс. руб.

В рамках бюджетирования воедино увязываются и отслеживаются планы операционной и финансовой деятельности, что способствует достижению целей и задач наиболее эффективным способом.

Таким образом, методика построения системы бюджетирования на сельскохозяйственных предприятиях включает в себя комплекс направлений: определение финансовой структуры предприятия; определение технологии бюджетирования; определение форматов основных бюджетов; определение бюджетного регламента; организацию бюджетного процесса. Бюджетирование на данных предприятиях осуществляется с помощью

бюджетов. На предприятиях работа руководителей подразделений по образованию бюджетов, а также исследование обобщенных бюджетов и генерального бюджета регулируется планово – экономическими службами. В качестве временного периода бюджетирования принимается календарный год. Генеральный бюджет составляется по каждому виду деятельности сельскохозяйственного предприятия в разрезе технологических циклов и включает операционные и финансовые бюджеты. Первостепенным при составлении операционных бюджетов является бюджет производства, а последним – бюджет продаж. Финансовые бюджеты составляются на основании показателей операционных бюджетов.

Правильно выстроенная система бюджетирования производственных процессов дает возможность руководству определять приоритеты платежей, отслеживать и контролировать финансовые результаты как в целом по предприятию, так и по центрам финансовой ответственности, планировать движение денежных средств, доходы и расходы, строить и оценивать внутренние финансовые показатели по каждому виду деятельности.

3 НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАЗВИТИЮ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

3.1 Классификация затрат и методика формирования центров ответственности в управленческом учете отрасли растениеводства

Отрасль растениеводства представляет основу сельского хозяйства и производит более 40% всей сельскохозяйственной продукции страны. Повышение урожайности сельскохозяйственных культур и улучшение качества получаемой продукции осуществляется с помощью мероприятий по развитию сельского хозяйства и созданию благоприятных условий для роста производства продукции растениеводства.

Основная проблема сельхозпредприятий заключается в их низкой доходности. Причины низкой рентабельности продукции обуславливаются ее высокой себестоимостью, низкой интенсивностью производства и продуктивностью земли и животных, высокими ценами на приобретаемые ресурсы, низкой общей культурой производства и низкими ценами реализации, неоправданно слабой государственной поддержкой.

На современном этапе развития сельского хозяйства в России ведущая роль в структуре растениеводства принадлежит зерновому хозяйству, именно зерновые культуры занимают почти 56% всех посевных площадей страны.

По производству ячменя, овса и ржи Россия занимает первое место в мире, по валовому сбору пшеницы - одно из первых. В целом по производству зерновых и зернобобовых культур страна находится на четвертом месте в мире вслед за Китаем, США и Индией.

Для удовлетворения потребности населения в продовольствии отрасли растениеводства должен быть обеспечен значительный рост среднегодового валового сбора зерна, повышена урожайность зерновых культур, увеличено производство других основных видов сельскохозяйственной продукции.

Важную роль в решении этих задач должен играть эффективно функционирующий учетно-аналитический комплекс затрат и выхода продукции отрасли растениеводства.

Огромное значение в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственных организаций имеет первичный документооборот, являющийся основой последующих записей в учетных и аналитических регистрах учета, который формирует информацию о работе сельскохозяйственных организаций. Он фиксирует все изменения, происходящие в производственной, снабженческой и сбытовой деятельности, т. е. дает необходимые сведения о кругообороте средств и процессе расширенного воспроизводства сельскохозяйственных предприятий.

Все изменения, происходящие в хозяйственной деятельности, регистрируются в учетно-аналитическом комплексе с целью активного воздействия на качество работы сельскохозяйственной организации через принятие эффективных управленческих решений.

В общем объеме экономической информации в сельском хозяйстве учетная информация занимает свыше 80%, то есть она составляет основу информационного обеспечения системы управления сельскохозяйственным производством. В сельском хозяйстве, особенно в отрасли растениеводства, по причине климатических факторов сохраняется сезонность производства, что оказывает влияние на периодичность оформления отчетных данных.

Специфика растениеводства требует особого внимания к организации учета производственных затрат для оперативного и строгого контроля отдельных их элементов, выявления необоснованных отклонений затрат от нормативов (лимитов), анализа и планирования структуры себестоимости продукции. Поэтому считаем необходимым формировать такую концепцию учета затрат по статьям, которая отвечала бы принципам управления, а также в полной мере соответствовала отраслевому характеру растениеводства.

Затраты в растениеводстве осуществляются в отдельных производствах, на возделывании многих конкретных культур, что также должно четко фиксироваться в бухгалтерском учете, поэтому аналитический учет производственных затрат организуется по видам производств и по культурам, к возделыванию которых относятся затраты.

В связи с этим все аналитические счета растениеводства можно объединить в группы, представленные на рисунке 3.1.



Рисунок 3.1 - Группы аналитических счетов растениеводства

В производственном процессе отрасли растениеводства при выполнении конкретных работ расходуются нефтепродукты, семена, удобрения, изнашиваются машины и прочие основные средства, оплачивается труд производственных рабочих.

В соответствии с особенностями производственного процесса в отрасли растениеводства в учете должно быть обеспечено разграничение затрат и получение соответствующих итоговых данных по каждому направлению разграничения затрат. Данные направления представлены на рисунке 3.2.

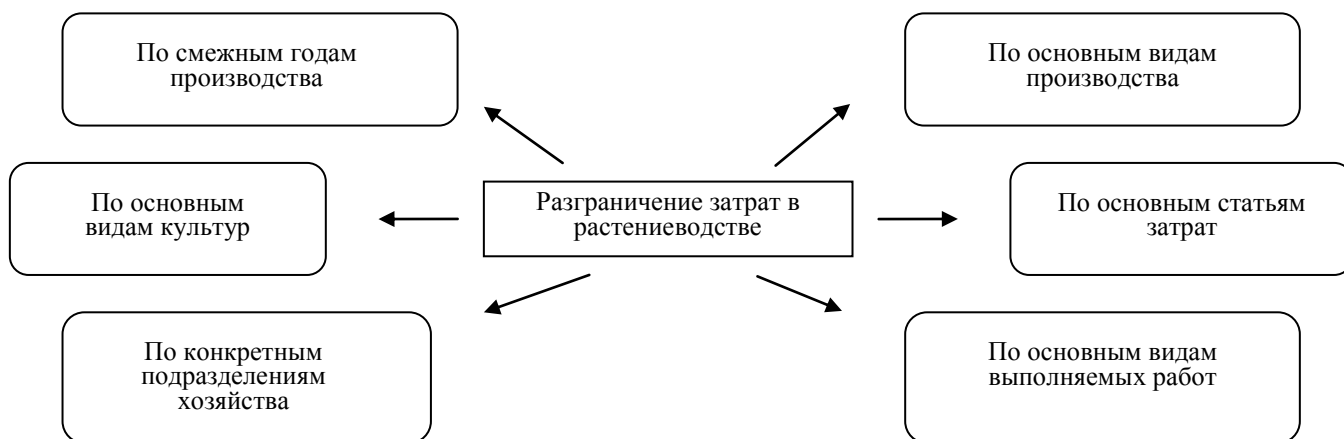


Рисунок 3.2 - Направления разграничения затрат в отрасли растениеводства

Раздельное получение данных о затратах по годам производства обеспечивается за счет открытия отдельных аналитических счетов затрат под продукцию урожая текущего и будущего годов. Как правило, в начале каждого года затраты, перешедшие с прошлого года, включают в себя затраты под продукцию текущего года, при этом затраты под урожай будущего года обособляют.

Разграничение затрат по их видам, т.е. постатейный учет затрат, обеспечивается за счет соответствующего построения формы учетных регистров. Учет затрат на производство ведут в регистрах многострочной или многографной формы, где по открываемому счету выделяют отдельные строки или графы для учета каждого вида затрат.

Разграничение затрат по подразделениям хозяйства обеспечивается также за счет соответствующего построения аналитического учета. Как правило, для этих целей используют лицевые счета подразделений или заменяющие их регистры (производственные отчеты).

Разграничение затрат по производствам, культурам и видам выполняемых работ может быть обеспечено с помощью применения различных методов учета затрат. Независимо от различий в методах единым принципом учета затрат в растениеводстве является открытие аналитических счетов по видам возделываемых культур и их группам.

В отрасли растениеводства объектами учета затрат являются не только сельскохозяйственные структуры и сельскохозяйственные работы, но и

затраты, подлежащие распределению. При этом построение элементов учетно-аналитического комплекса непосредственно зависит от конкретной отрасли растениеводства и вида хозяйства (специализированное, неспециализированное):

- в семеноводстве учет затрат и выход продукции производится с детализацией по видам семеноводства, культурам и репродукциям;

- в плодоводстве и овощеводстве учет затрат специализированными хозяйствами осуществляется по каждой культуре, а неспециализированными - по укрупненным группам культур;

- в производстве кормовых культур учет затрат специализированными хозяйствами осуществляется по видам сооружений, а также по каждой культуре отдельно.

Переход к рыночным условиям хозяйствования предъявляет качественно иные требования к управлению, а точнее к повышению его оперативности и аналитичности на основе получения своевременной и достоверной информации о затратах в целом по сельскохозяйственному предприятию и на его отдельных участках. В первую очередь должны преобладать контроль и управление затратами по отклонениям от планируемых. Исполнение системы контроля по отклонениям позволяет учитывать положительных отклонения, проанализировать их причины и принять своевременные решения по ним. В учетно-аналитическом комплексе с помощью управленческого учета это достигается за счет применения оперативной информации через центры ответственности способом оперативного управленческого анализа данных управленческого учета.

Центр ответственности – это область работы руководителя конкретного уровня управления, обладающего правами по принятию управленческих решений и обязанностями в этой области. Руководитель несет персональную ответственность за эффективное использование материальных, денежных и трудовых ресурсов. Внутри центров ответственности затраты объединяются по местам их образования – территориально обособленным подразделениям предприятия, где осуществляется расходование ресурсов.

При организации учета по местам образования затрат и центрам

ответственности в отраслях растениеводства, необходимо принимать во внимание особенности внутренней структуры управления сельскохозяйственного предприятия, потому что целесообразность организации во многом определяет результативность управления.

Организационная структура многих сельскохозяйственных предприятий отвечает бригадному типу структур управления, при котором весь функциональный аппарат обеспечивает на общехозяйственный уровень. В командно – административной системе управления экономикой самой известной на сельскохозяйственных предприятиях страны была внутренняя структура управления, имеющая ряд достоинств, которые способствуют принятию оперативных управленческих решений (Рисунок 3.3).

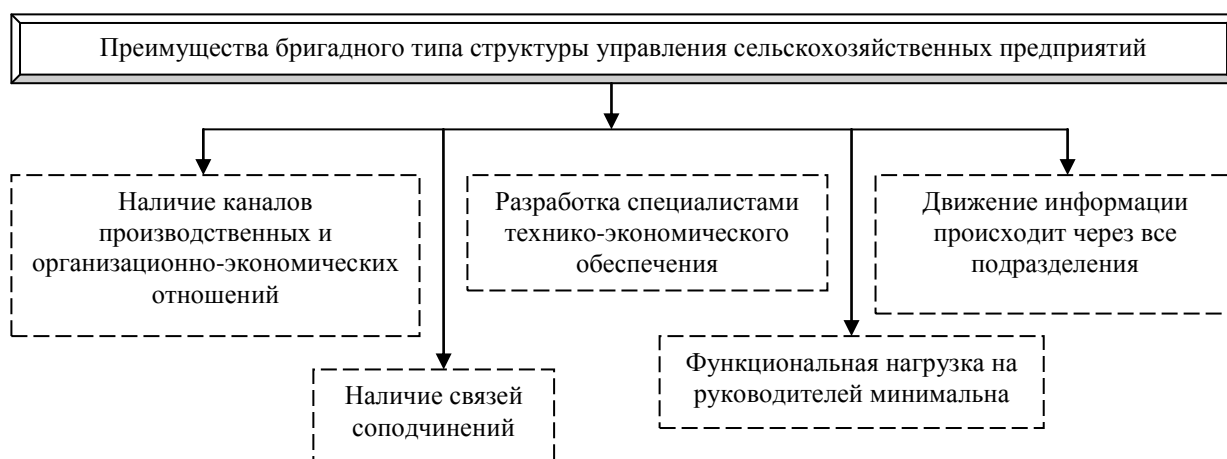


Рисунок 3.3 - Достоинства бригадного вида управления сельскохозяйственного предприятия

Оперативный учет и контроль затрат по центрам ответственности предполагает рассредоточение управления и выделение определенных уровней мест образования затрат и центров ответственности так, чтобы каждый нижний уровень управления был подотчетным вышестоящему центру, а совокупность линий ответственности представляла иерархический строй соподчинения.

В области растениеводства для учета и контроля производственных затрат в качестве мест появления затрат разумно рассматривать структурное подразделение (растениеводческую бригаду) с выделением в ней обрабатываемых площадей (поля, участки), где происходит первоначальное

использование производственных ресурсов и производство сельскохозяйственной продукции отрасли растениеводства.

Центрами ответственности являются структурные подразделения (бригады), область растениеводства, растениеводство как область аграрного производства и сельскохозяйственное предприятие в целом. Рекомендуемая организация учета затрат по местам возникновения и центрам ответственности в растениеводстве представлена на рисунке 3.4.

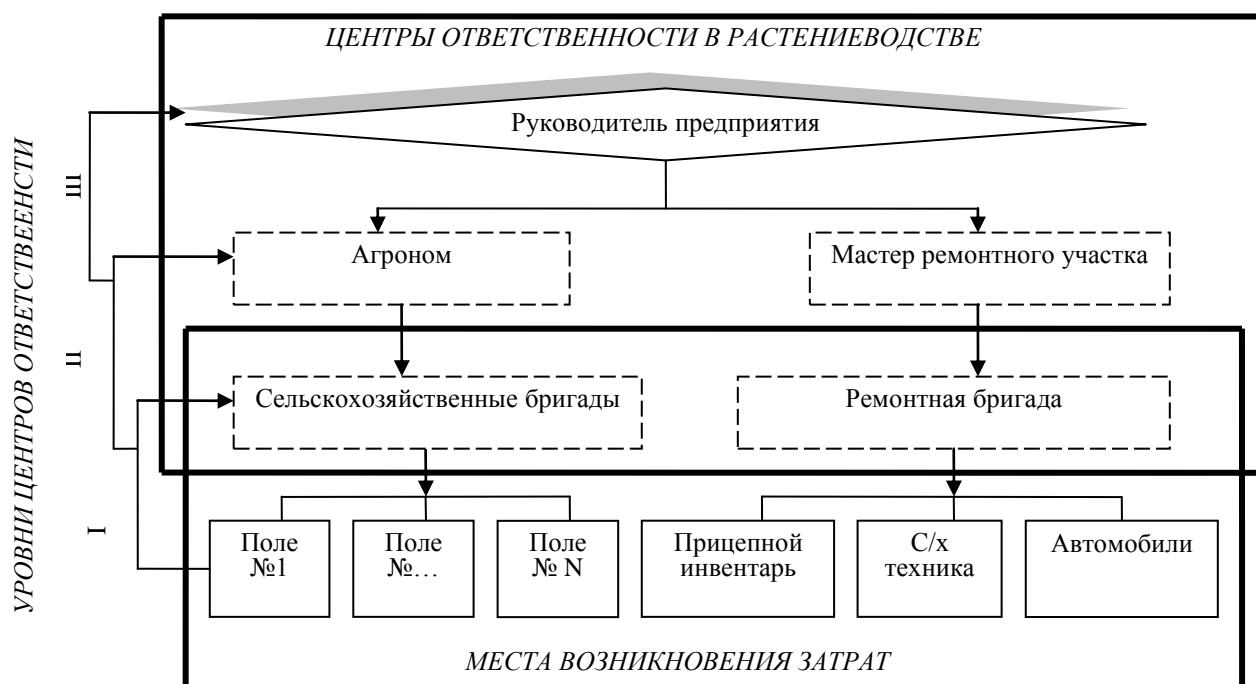


Рисунок 3.4 – Учет затрат по местам возникновения и центрам ответственности в растениеводстве

Данная структура управления на основе организации центров ответственности будет содействовать:

- последовательности, компетентности и оперативности выявления заданий, так как центрами ответственности руководят специалисты определенного профиля знаний;
- росту самостоятельности и надежности специалистов, так как они параллельно являются руководителями, организаторами и технологами соответствующего структурного подразделения;
- совершенствованию функциональной работы руководителей, поскольку результатом их деятельности является оптимизация и повышения

качества принимаемых решений.

Таким образом, руководству сельскохозяйственного предприятия стоит использовать порядок ведения документооборота с учетом предложенной структуры управления на основе организации центров ответственности (Рисунок 3.5).

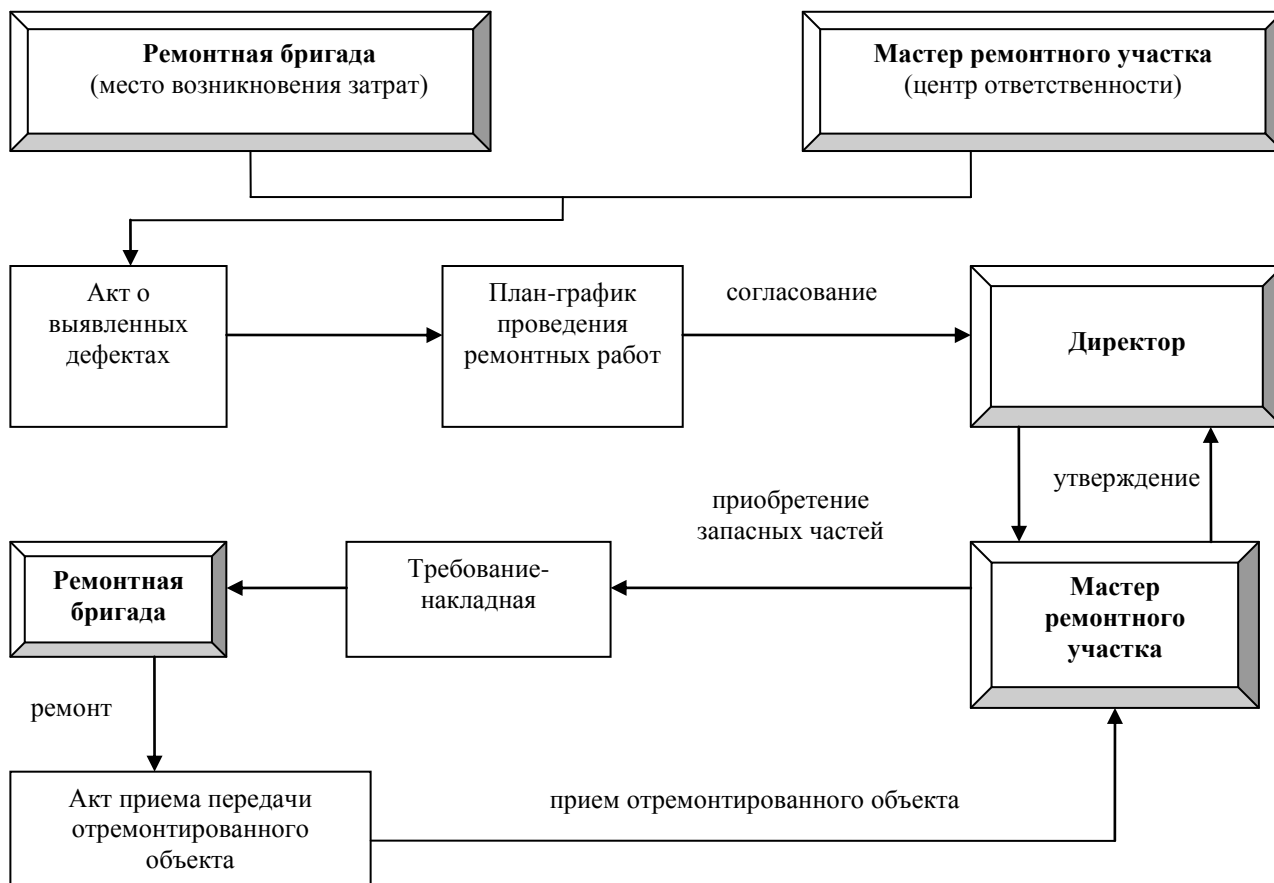


Рисунок 3.5 – Распределение центров ответственности в сельскохозяйственном производстве отрасли растениеводства

Каждый месяц агроном составляет обобщающий расчет о затратах «Об исполнении сметы затрат», в состав которого входит вся информация о полученных расходах, исходящая от каждой сельскохозяйственной бригады в разрезе обрабатываемых полей. Примерный план составления отчетов центров затрат представлен на рисунке 3.6.

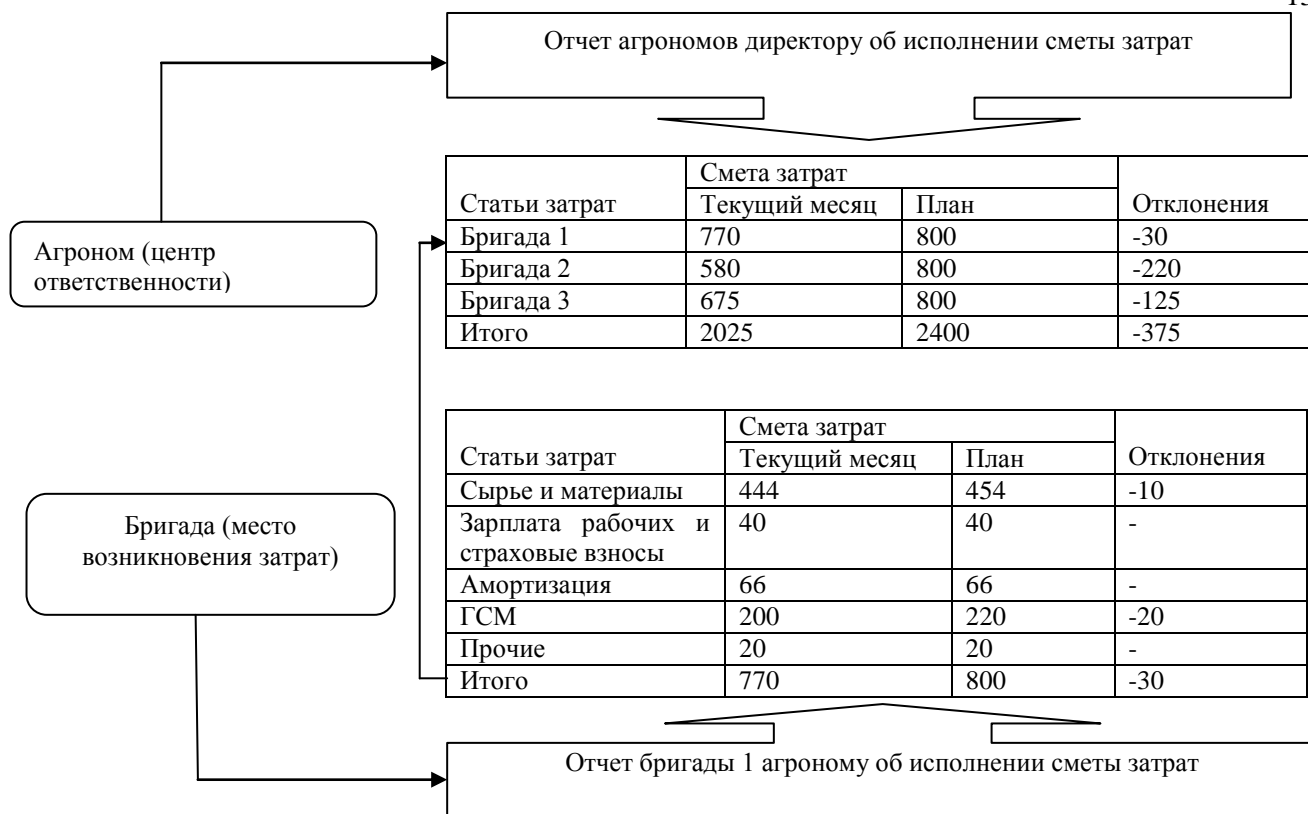


Рисунок 3.6 – Пример формирования управленческой отчетности центра затрат отрасли растениеводства

Учетные данные по центрам ответственности отражают в отчетах об исполнении сметы, из которых руководители центров ответственности получают информацию о несоответствии фактических и плановых показателей, подробную информацию о затратах производства по местам образования, центрам ответственности и предприятию в целом.

Качество сельскохозяйственной продукции представляет собой главный фактор повышения конкурентоспособности сельскохозяйственного товаропроизводителя. Одной из главных проблем является повышение качества растениеводческой продукции, так как развитие сельскохозяйственного производства зависит от потребительского спроса, а сельскохозяйственные товары, поставляемые на рынок должны быть качественными, а значит, конкурентоспособными.

Для наблюдения и управления качеством продукции растениеводства, оценки экономической производительности дополнительных затрат на улучшение качества продукции, логичного решения вопроса об уместности их выполнения необходима полная и достоверная информация об их

размерах в разрезе видов растениеводческой продукции, стадий технологического процесса, центров ответственности.

Для этого производится группировка последовательности образования вспомогательных затрат на качество в условиях определенного хозяйствующего субъекта, определение состава и структуры затрат, организация их учета, анализа и оценки. Схема образования затрат на повышение качества сельскохозяйственной продукции на предприятии представлена на рисунке 3.7.

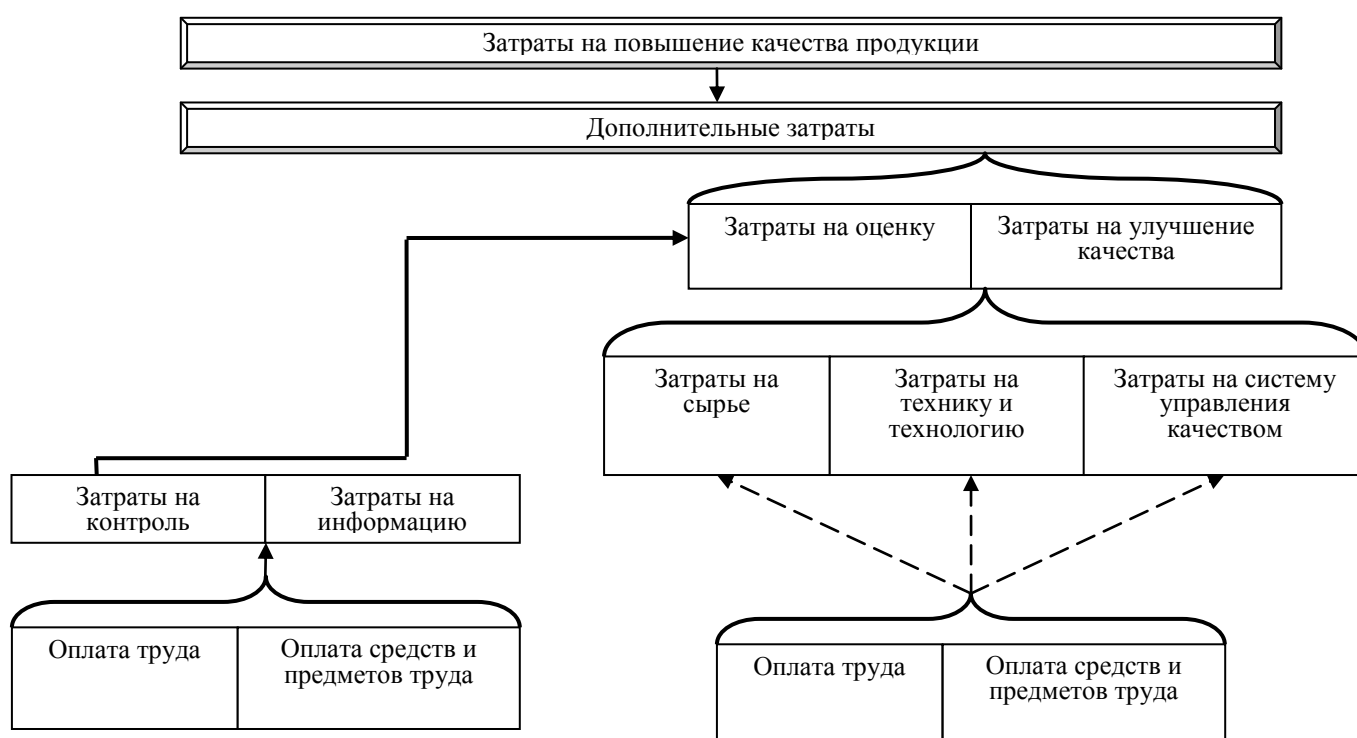


Рисунок 3.7 - Схема образования затрат на повышение качества продукции на предприятии

Дополнительные (вспомогательные) затраты подразделяются на:

- 1) производственные затраты на качество продукции;
- 2) непроизводственные затраты на качество продукции.

Производственные затраты на качество продукции включают затраты на предупредительные меры и затраты, проводимые организацией с целью получения и обеспечения требуемого уровня качества. Непроизводственные затраты на качество продукции включают затраты на изучение, оценку, затраты, связанные с утверждением качества продукции и представлением потребителю независимых аргументов этого качества.

В Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на

производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных Приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. №792, отсутствуют указания о составе и классификации затрат на качество, а также не указано в каких носителях информации и в какой последовательности регистрировать данные затраты.

Поэтому затраты на повышение качества продукции растениеводства учитываются на счетах основного и вспомогательного производства и других. В аналитическом учете затраты по качеству рассредоточены по многим статьям затрат «Материальные затраты», «Оплата труда», «Отчисления на социальные нужды» и отделить их в процессе анализа невозможно. В такой ситуации теряется четкая граница между обеспечением и повышением качества и процессом сельскохозяйственного производства в целом.

В целях организации обособленного учета затрат на повышение качества растениеводческой продукции в учетно-аналитическом комплексе целесообразно открытие к счету 20 «Основное производство» активного собирательно-распределительного субсчета «Затраты на повышение качества продукции растениеводства». По дебету субсчета «Затраты на повышение качества продукции растениеводства» счета 20 «Основное производство» в течение отчетного периода должны учитываться все затраты на повышение качества продукции в корреспонденции с кредитом счетов по учету материальных запасов и расчетов. В конце отчетного года при исчислении фактической себестоимости растениеводческой продукции данные затраты списываются с кредита субсчета в дебет счета 20 «Основное производство» на субконто по конкретному виду продукции, в целях формирования достоверной себестоимости по данной продукции. Вследствие внесенного предложения о введении субсчета «Затраты на повышение качества продукции растениеводства» необходимо выделить отдельную калькуляционную статью «Затраты на повышение качества продукции растениеводства».

Рост экономической производительности сельскохозяйственного производства во многом зависит от повышения выхода продукции

растениеводства, развития ее качества и снижения себестоимости. Этому помогает оперативный контроль и текущий анализ за образованием затрат на производство продукции.

3.2 Методические рекомендации по управленческому анализу затрат сельскохозяйственных предприятий

В учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственных предприятий, обеспечивающем систему управления производством необходимыми информационными данными главные функции выполняет управленческий анализ, который имеет особое значение в процессе выявления резервов повышения производства продукции.

Управленческий анализ затрат является не только основой аналитической информации, но и средством наблюдения за фактами хозяйственной деятельности, давая им определенную оценку соответствия и преемственности, а также является инструментом управления этой деятельностью, объединяя практически все функции управления: планирование, координацию, учет, контроль, анализ, принятие решений.

Успешное функционирование системы управленческого анализа способствует результативному осуществлению функций системы управления предприятием. При этом руководство предприятия самостоятельно определяет вопросы организации и этапы проведения управленческого анализа.

Одним из главных показателей, характеризующих деятельность сельскохозяйственных предприятий, является объем производства сельскохозяйственной продукции. От его величины зависят сумма прибыли, уровень рентабельности, финансовое положение предприятия, его платежеспособность и другие экономические показатели.

Цель, объекты и этапы анализа себестоимости продукции сельскохозяйственного предприятия показаны на рисунке 3.8.

Основными источниками информации для анализа себестоимости сельскохозяйственной продукции являются отчет ф. 8-АПК «Затраты на основное производство», а также регистры по учету затрат на производство продукции. Основной задачей анализа общего показателя по основным видам продукции отрасли в динамике является объективная оценка степени изменения себестоимости продукции растениеводства в динамике по видам продукции и наиболее полное выявление резервов оптимизации затрат.



Рисунок 3.8 – Общая схема проведения анализа себестоимости продукции

В процессе анализа необходимо изучить структуру затрат по элементам. Этот этап анализа необходим для определения влияния изменения отдельных статей затрат на отклонение себестоимости производства продукции и выявление тех статей затрат, которые отразились на повышении себестоимости в сельскохозяйственной организации. В основу группировки затрат по элементам положен принцип отражения расходов по однородным экономическим элементам (Таблица 3.1).

Таблица 3.1 – Анализ себестоимости продукции растениеводства по элементам затрат

Элементы затрат	2011 год		2012 год		Абсолютное отклонение, тыс.руб.	Относительное отклонение, %
	Сумма, тыс.руб.	Удел.вес, %	Сумма, тыс.руб.	Удел.вес, %		
Затраты на оплату труда	67	2,1	206	5,9	139	307,5
Отчисления на социальные нужды	18	0,5	45	1,3	27	250
Материальные затраты	2685	82,7	2627	74,9	-58	97,8
в том числе:						
семена	612	22,8	775	29,5	163	126,6
минеральные удобрения	520	19,4	550	20,9	30	105,8
химические средства защиты растений	179	6,7	108	4,1	-71	60,3
электроэнергия	34	1,3	73	2,8	39	214,7
топливо	839	31,2	693	26,4	-146	82,6
запасные части	471	17,5	398	15,2	-73	84,5
Оплата услуг, выполненных сторонними организациями	30	1,1	30	1,1	0	100
Амортизация	418	12,9	563	16,0	145	134,7
Прочие затраты	60	1,8	67	1,9	7	111,7
Итого затрат по основному производству	3248	100	3508	100	260	108

Из таблицы 3.1 видно, что затраты на производство продукции растениеводства в 2012 году выше, чем в предыдущем на 260 тыс. рублей. Однако сумма материальных затрат снизилась на 58 тыс. руб., темп роста составил лишь 97,8 %. Увеличение средств материальных затрат произошло по статьям: семена - на 163 тыс. руб., электроэнергия - на 39 тыс.руб. и минеральные удобрения - на 30 тыс.руб.

В составе материальных затрат наибольший удельный вес в 2012 году занимают расходы на семена – 29,5%, топливо – 26,4%, минеральные удобрения - 20,9%, затраты на запасные части – 15,2 %. Наименьший удельный вес в составе материальных затрат приходится на оплату услуг, выполненных сторонними организациями, – 1,1 %.

В 2012 году наблюдается значительный темп роста затрат на оплату труда, который по сравнению с 2010 годом составил 307,5%. Расходы на социальные нужды в 2007 году увеличились на 27 тыс. рублей. Удельный вес затрат на оплату труда в общей сумме затрат в 2012 году составил 5,9%.

Далее целесообразно проведение анализа общей суммы затрат на производство продукции сельскохозяйственного предприятия, которая может измениться из-за объема и структуры ее выпуска, уровня переменных затрат на единицу продукции и суммы постоянных расходов. При изменении объема производства продукции сельскохозяйственного предприятия возрастают только переменные затраты, постоянные затраты остаются неизменными в краткосрочном периоде.

В таблице 3.2 представлены данные для исследования зависимости общей суммы затрат на производство и себестоимости 1 тонны зерновых культур от объема производства.

Таблица 3.2 - Зависимость общей суммы затрат и себестоимости 1 тонны зерна от объема производства

Объем производства продукции, т.	Себестоимость всего выпуска, тыс. руб.			Себестоимость единицы продукции, тыс. руб.		
	Постоянные затраты	Переменные затраты	Всего	Постоянные затраты	Переменные затраты	Всего
1	892	3,2	895,2	892	3,2	895,2
219	892	699,75	1591,75	4,07	3,2	7,27
419	892	1338,5	2230,5	2,12	3,2	5,32
619	892	1977,25	2869,25	1,44	3,2	4,64
819	892	2616	3508	1,08	3,2	4,28

Общая сумма постоянных затрат в размере 892 тыс. руб. является фиксированной для всех объемов производства. Абсолютная величина общей суммы постоянных затрат не изменяется с увеличением объемов производства продукции, однако на единицу продукции затраты уменьшаются пропорционально его росту: объем производства увеличился в 619 раз и постоянные затраты на единицу продукции уменьшились во столько же раз. Переменные затраты в себестоимости всего выпуска растут пропорционально изменению объема производства, но в себестоимости единицы продукции они составляют постоянную величину в размере 3,2 тыс.руб. Взаимосвязь объема производства и затрат продукции должна учитываться при анализе себестоимости как всего выпуска, так и единицы продукции.

Считаем, что анализ влияния факторов первого порядка на изменение уровня себестоимости единицы продукции можно осуществить с помощью следующей факторной модели:

$$CP = \frac{CE_i}{VG_i} + VE_i, \quad (3.1)$$

где CP - себестоимость производства единицы продукции;

CE_i - постоянные затраты по i -ой продукции;

VG_i - объем производства по i -ой продукции;

VE_i - переменные затраты по i -ой продукции.

Исходные данные для факторного анализа себестоимости на примере озимой пшеницы представлены в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Анализ себестоимости 1 тонны озимой пшеницы

Показатель	2011	2012	Отклонение
Объем производства продукции, т	422	420	-2
Сумма постоянных затрат, руб.	229 674,34	468 995,82	239 321,48
Сумма переменных затрат на единицу продукции, руб	3 619,16	2712,97	- 906,19
Себестоимость 1 т, руб	4 163,41	3 829,63	-333,78

Используя факторную модель (3.1) и данные таблицы 3.3, рассчитывается влияние факторов на изменение себестоимости озимой пшеницы методом цепной подстановки:

$$CP_{2011} = \frac{CE_{2011}}{VG_{2011}} + VE_{2011} = \frac{229674,34}{422} + 3619,16 = 4163,41 \text{ руб.},$$

$$CP_{\text{итерация}} = \frac{CE_{2011}}{VG_{2012}} + VE_{2011} = \frac{229674,34}{420} + 3619,16 = 4166,00 \text{ руб.},$$

$$CP_{2\text{итерация}} = \frac{CE_{2011}}{VG_{2012}} + VE_{2011} = \frac{468995,82}{420} + 3619,16 = 4735,82 \text{ руб.},$$

$$CP_{2012} = \frac{CE_{2012}}{VG_{2012}} + VE_{2012} = \frac{468995,82}{420} + 2712,97 = 3829,63 \text{ руб.}$$

Общее изменение себестоимости единицы продукции составляет:

$$\Delta CP_{\text{ОБЩ}} = CP_{2012} - CP_{2011} = 3829,63 - 4163,41 = -333,78 \text{ руб.},$$

в том числе за счет изменения:

а) объема производства продукции:

$$\Delta CP_{VG} = C_{\text{итерация}} - CP_{2011} = 4166,00 - 4163,41 = 2,59 \text{ руб.};$$

б) суммы постоянных расходов:

$$\Delta CP_{CE} = C_{2\text{итерация}} - CP_{1\text{итерация}} = 4735,82 - 4166,00 = 569,82 \text{ руб.};$$

в) суммы удельных переменных затрат:

$$\Delta CP_{VE} = C_{2012} - CP_{2\text{итерация}} = 3829,63 - 4735,82 = -906,19 \text{ руб.};$$

Результаты расчетов показывают, что снижение себестоимости озимой пшеницы в 2012 году по сравнению с 2011 годом обусловлено уменьшением суммы удельных переменных затрат за 1 тонну продукции. Незначительное снижение объема производства озимой пшеницы на 2 тонны привело к увеличению себестоимости данной продукции на 2,59 руб. Увеличению себестоимости озимой пшеницы на 569,82 руб. способствовало увеличение суммы постоянных затрат на 239 321,48 руб.

В результате влияния всех факторов себестоимость озимой пшеницы в 2012 году по сравнению с 2011 годом уменьшилась на 333,78 рублей.

Исходные данные для факторного анализа себестоимости на примере яровой пшеницы представлены в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Анализ себестоимости 1 тонны яровой пшеницы

Показатель	2011	2012	Отклонение
Объем производства продукции, т	105	30	-75
Сумма постоянных затрат, руб.	70 284,12	19 209	- 51 075,12
Сумма переменных затрат на единицу продукции, руб	2 838,81	2 606,60	- 232,21
Себестоимость 1 т, руб	3 508,18	3 246,9	-261,28

Расчет влияния факторов на изменение себестоимости яровой пшеницы методом цепной подстановки будет следующим:

$$CP = \frac{CE_{2011}}{VG_{2011}} + VE_{2011} = \frac{70284,12}{105} + 2838,81 = 3508,18 \text{ руб.},$$

$$CP_{1\text{итерация}} = \frac{CE_{2011}}{VG_{2012}} + VE_{2011} = \frac{70284,12}{30} + 2838,81 = 5181,61 \text{ руб.},$$

$$CP_{2\text{итерация}} = \frac{CE_{2012}}{VG_{2012}} + VE_{2011} = \frac{19209}{30} + 2838,81 = 3479,11 \text{ руб.},$$

$$CP_{2012} = \frac{CE_{2012}}{VG_{2012}} + VE_{2012} = \frac{19209}{30} + 2606,60 = 3246,9 \text{ руб.}$$

Общее изменение себестоимости единицы продукции составляет:

$$\Delta CP_{\text{ОБЩ}} = CP_{2012} - CP_{2011} = 3246,9 - 3508,18 = -261,28 \text{ руб.},$$

в том числе за счет изменения:

а) объема производства продукции:

$$\Delta CP_{VG} = C_{\text{итерация}} - CP_{2011} = 5181,61 - 3508,18 = 1673,43 \text{ руб.};$$

б) суммы постоянных затрат:

$$\Delta CP_{CE} = C_{2\text{итерация}} - CP_{1\text{итерация}} = 3479,11 - 5181,61 = -1702,5 \text{ руб.};$$

в) суммы удельных переменных затрат:

$$\Delta CP_{VE} = C_{2012} - CP_{2\text{итерация}} = 3441,83 - 3479,11 = -232,21 \text{ руб.}.$$

В результате расчетов выявлено, что за счет уменьшения объемов производства в 2012 году себестоимость яровой пшеницы возросла на 1673,43 руб., снижение суммы постоянных затрат на 51 075,12 руб. привело к снижению себестоимости продукции на 1702,5 руб. Так же на уменьшение себестоимости яровой пшеницы на 232,21 руб. повлияло снижение суммы удельных переменных затрат на 1 тонну продукции.

В результате влияния всех факторов себестоимость яровой пшеницы сельскохозяйственных предприятия в 2012 году по сравнению с 2011 годом уменьшилась на 261,28 рублей.

Влияние факторов первого порядка на изменение уровня себестоимости единицы продукции оценивалось с помощью факторной модели. Так как в растениеводстве сумма постоянных затрат и объем производства продукции зависят также от размера посевной площади, то трансформированная факторная модель себестоимости продукции, учитывающая показатели на 1 га посевной площади будет иметь вид:

$$C = \frac{A^{1га}}{Y} + b, \quad (3.2)$$

где $A^{1га}$ - сумма постоянных затрат на 1га;

Y - урожайность культуры, т/га;

b - сумма переменных затрат на 1 т продукции.

Исходные данные для факторного анализа себестоимости яровой пшеницы с помощью модели (3.2) представлены в таблице 3.5

Таблица 3.5- Исходные данные для факторного анализа себестоимости яровой пшеницы

Показатель	2011 год	2012 год	Отклонение
Объем производства, т	105	30	-75
Сумма постоянных затрат, руб.	70 284,12	19 209	- 51 075,12
Урожайность, т/га	2,02	1,76	-0,26
Сумма постоянных затрат на 1 га, руб.	1 351,6	1 129,94	-221,66
Сумма переменных затрат на 1 т продукции, руб.	2 838,81	2 606,60	-232,21
Себестоимость 1 т продукции, руб.	3507,91	3248,61	- 259,3

Расчет влияния факторов на изменение себестоимости яровой пшеницы методом цепной подстановки будет следующим:

$$C_0 = \frac{A_0^{1GA}}{Y_0} + b_0 = \frac{1351,6}{2,02} + 2838,81 = 3507,91 \text{ руб.},$$

$$C_{1итерация} = \frac{A_0^{1GA}}{Y_1} + b_0 = \frac{1351,6}{1,76} + 2838,81 = 3606,76 \text{ руб.},$$

$$C_{2итерация} = \frac{A_1^{1GA}}{Y_1} + b_0 = \frac{1129,94}{1,76} + 2838,81 = 3480,82 \text{ руб.},$$

$$C_1 = \frac{A_1^{1GA}}{Y_1} + b_1 = \frac{1129,94}{1,76} + 2606,60 = 3248,61 \text{ руб.}$$

Общее изменение себестоимости 1 т яровой пшеницы:

$$\Delta C = C_1 - C_0 = 3248,61 - 3507,91 = -259,3 \text{ руб.},$$

в том числе за счет изменения,

а) урожайности:

$$\Delta C_Y = C_{1итерация} - C_0 = 3606,76 - 3507,91 = 98,85 \text{ руб.},$$

б) суммы постоянных затрат на 1 га:

$$\Delta C_{A^{1GA}} = C_{2итерация} - C_{1итерация} = 3480,82 - 3606,76 = -125,94 \text{ руб.},$$

в) суммы удельных переменных затрат:

$$\Delta C_b = C_1 - C_{2итерация} = 3248,61 - 3480,82 = -232,21 \text{ руб.}$$

На основе данных таблицы 3.5 и проведенных расчетов можно сделать вывод о том, что в связи со снижением урожайности яровой пшеницы в 2012 г. себестоимость продукции увеличилась на 98,85 рублей, но за счет уменьшения суммы постоянных затрат на 1 га и удельных переменных расходов на 1 тонну продукции она значительно снизилась на 125,94 и 232,21 рублей, соответственно.

Исходные данные для факторного анализа себестоимости озимой пшеницы представлены в таблице 3.6.

Расчет влияния факторов на изменение себестоимости яровой пшеницы методом цепной подстановки будет следующим:

$$C_0 = \frac{A_0^{1ГА}}{Y_0} + b_0 = \frac{1148,37}{2,11} + 3619,16 = 4163,41 \text{ руб.},$$

$$C_{1\text{итерация}} = \frac{A_0^{1ГА}}{Y_1} + b_0 = \frac{1148,37}{2,1} + 3619,16 = 4166,00 \text{ руб.},$$

$$C_{2\text{итерация}} = \frac{A_1^{1ГА}}{Y_1} + b_0 = \frac{2344,97}{2,1} + 3619,16 = 4735,81 \text{ руб.},$$

$$C_1 = \frac{A_1^{1ГА}}{Y_1} + b_1 = \frac{2344,97}{2,1} + 2712,97 = 3829,63 \text{ руб.}$$

Таблица 3.6 - Исходные данные для факторного анализа себестоимости озимой пшеницы

Показатель	2011 год	2012 год	Отклонение
Объем производства, т	422	420	-2
Сумма постоянных затрат, руб.	229 674,34	468 995,82	239 321,48
Урожайность, т/га	2,11	2,1	-0,01
Сумма постоянных затрат на 1 га, руб.	1 148,37	2 344,97	1196,6
Сумма переменных затрат на 1 т продукции, руб.	3 619,16	2 712,97	-906,19
Себестоимость 1 т продукции, руб.	4 163,41	3 829,63	-333,78

Общее изменение себестоимости 1 т яровой пшеницы:

$$\Delta C = C_1 - C_0 = 3829,63 - 4163,41 = -333,78 \text{ руб.},$$

в том числе за счет изменения:

а) урожайности:

$$\Delta C_Y = C_{1\text{итерация}} - C_0 = 4166,00 - 4163,41 = 2,59 \text{ руб.};$$

б) суммы постоянных затрат на 1 га:

$$\Delta C_{A^{1ГА}} = C_{2\text{итерация}} - C_{1\text{итерация}} = 4735,81 - 4166,00 = 569,81 \text{ руб.};$$

в) суммы удельных переменных затрат:

$$\Delta C_b = C_1 - C_{2\text{итерация}} = 3829,63 - 4735,81 = -906,18 \text{ руб.}$$

На основе данных таблицы 3.6 и проведенных расчетов можно сделать вывод о том, что в связи с уменьшением урожайности озимой пшеницы на 0,01 т/га себестоимость продукции в 2012 г. увеличилась на 2,59 рублей. За счет роста суммы постоянных затрат на 1 га на 1 196,6 руб. себестоимость озимой пшеницы увеличилась на 569,81 рублей, однако из-за снижения

удельных переменных затрат на 1 тонну продукции она снизилась на 906,18 рублей.

После проведения факторного анализа себестоимости зерновых культур целесообразно исследовать причины изменения себестоимости каждого вида продукции по основным статьям затрат (Таблица 3.7).

Таблица 3.7 – Анализ себестоимости озимой пшеницы по статьям затрат

Элементы затрат	2011 год		2012 год		Абсолютное отклонение, руб.	Относительное отклонение, %
	Сумма, руб.	Уд.вес, %	Сумма, руб.	Уд.вес, %		
Материальные ресурсы, используемые в производстве	1 241 360,50		987 847,78		- 253 512,72	79,6
в том числе:						
семена и посадочный материал	210 991,81	12,0	233 446,17	13,0	+22 454,36	110,6
удобрения	290 929,14	16,5	349 300,29	19,4	+58 371,15	120,1
средства защиты растений	65 753,81	3,7	91 436,7	5,1	+25 682,89	139,1
нефтепродукты	197 664,58	11,3	313 664,62	17,4	+116000,04	158,7
списанные в текущие затраты материальные затраты на производство пшеницы	476 021,16	27,1	-	-	-	-
Общепроизводственные затраты	515 599,36	29,4	810 874,02	45,1	+295 274,66	157,3
Итого	1 756 959,86	100	1 798 721,80	100	41 761,94	102,4

Данные таблицы 3.7 показывают, что больший удельный вес в себестоимости озимой пшеницы занимают общепроизводственные затраты, затраты на удобрение полей и нефтепродукты, по которым отмечается значительный рост. Анализ калькуляционных статей затрат яровой пшеницы, занимающих больший удельный вес в себестоимости продукции, представлен в таблице 3.8.

Таблица 3.8 – Анализ себестоимости яровой пшеницы по статьям затрат

Элементы затрат	2011 год		2012 год		Абсолютное отклонение, руб.	Относительное отклонение, %
	Сумма, руб.	Уд. вес, %	Сумма, руб.	Уд. вес, %		
Материальные ресурсы, используемые в производстве	233 642,69		69 940,79		-163 701,9	29,9
в том числе:						
семена и посадочный материал	57 912,73	15,7	17 540,91	17,0	-40 371,82	30,3
удобрения	72 321,39	19,6	19 526,77	18,8	-52 794,62	26,9
средства защиты растений	13 703,05	3,7	8 940,42	8,7	-4 762,63	65,2
нефтепродукты	89 705,52	24,4	23 932,69	23,2	-65 772,83	26,7
Общепроизводственные затраты	134 716,48	36,6	33 313,79	32,3	-101 402,69	24,7
Итого	368 359,17	100	103 254,58	100	-265 104,59	28,0

В себестоимости яровой пшеницы, также как и в себестоимости озимой, основную долю занимают общепроизводственные затраты, затраты на нефтепродукты и удобрения, однако роста затрат, как в себестоимости озимой пшеницы, не наблюдается. В связи с этим, считаем необходимым, определение на основании таблицы 3.9, чем вызвана экономия затрат на удобрения для яровой пшеницы.

Таблица 3.9 – Расчет влияния факторов на изменение себестоимости яровой пшеницы по статье «Удобрения»

Исходные данные	2011 год	2012 год	Изменение
Количество использованных удобрений на производство 1 т зерна, кг	39,16	33,42	- 5,74
Средняя стоимость 1 кг удобрений, руб.	2 031,81	2 292,21	+260,4
Затраты удобрений на производство 1 т зерна, руб.	688,77	650,89	-37,88
Фактор	Расчет влияния		Сумма, руб.
Изменение эффективности использования удобрений	$(33,42-39,16) \times 2\,031,81$		- 11 662,59
Изменение стоимости удобрений	$(2292,21-2031,81) \times 33,42$		+ 8 702,57

Результаты расчета показывают, что экономия средств по данной статье в 2012 году вызвана эффективностью использования удобрений, однако в связи с увеличением средней стоимости 1 кг удобрений на 260,4 руб, предприятие в 2012 году понесло расходов на удобрения на 8 702,57 руб. больше, чем в 2011 году. Факторный анализ общепроизводственных затрат в

себестоимости единицы продукции - яровой пшеницы должен проводиться следующим образом.

Сумма общепроизводственных затрат, приходящаяся на единицу продукции $УНР$, зависит от изменения:

- а) общей суммы общепроизводственных затрат ($НР_{ОБЩ}$);
- б) суммы прямых затрат, которые являются базой распределения общепроизводственных ($БР$);
- в) изменения объема производства продукции ($ВВП_i$).

Данные зависимости можно выразить формулой:

$$УНР_i = НР_{ОБЩ} \times \frac{БР_i}{БР_{ОБЩ}} \div ВВП_i, \quad (3.3)$$

Для расчета влияния факторов на изменение себестоимости единицы продукции - яровой пшеницы используются данные таблицы 3.10.

Таблица 3.10 - Исходные данные для факторного анализа общепроизводственных затрат в составе себестоимости 1 т яровой пшеницы

Показатель	Значение показателя	
	2011 год	2012 год
Общая сумма общепроизводственных затрат, отнесенная на всю продукцию, руб.	944 691,32	1 407 279,79
Общая сумма прямых затрат растениеводства, являющаяся базой распределения общепроизводственных затрат, руб.:	2 721 488,13	2 244 449,04
в том числе по яровой пшенице, руб.	233 642,69	69 940,79
Доля яровой пшеницы в общей сумме затрат растениеводства, %	8,6	3,1
Сумма общепроизводственных затрат, отнесенная на себестоимость яровой пшеницы, руб.	134 716,48	33 313,79
Объем производства яровой пшеницы, т	105	30
Сумма общепроизводственных затрат в расчете на 1 т яровой пшеницы, руб.	1 283,00	1 110,46

Изменение затрат по статье: $1\,110,46 - 1\,283,00 = -172,54$.

В том числе за счет изменения:

а) общей суммы общепроизводственных затрат

$$(1\,407\,279,79 - 944\,691,32) \times 0,101 / 105 = +378,88 \text{руб.}$$

б) удельного веса яровой пшеницы

$$1407279,79 \times (0,031 - 0,101) \div 105 = -1137,15 \text{руб.}$$

в) объема производства продукции

$$(1407279,79 \times 0,031 \div 30) - (1407279,79 \times 0,031 \div 105) = 585,73$$

Таким образом, из-за увеличения общей суммы общепроизводственных затрат, увеличилась себестоимость 1 т яровой пшеницы на 378,88 рублей. За счет уменьшения доли яровой пшеницы в общей сумме прямых затрат, пропорционально которым распределяются общепроизводственные затраты, себестоимость 1 т зерна снизилась на 1137,15 руб. Из-за увеличения объема производства яровой пшеницы затраты по этой статье на 1 т зерна увеличились на 585,73 руб.

Важным обобщающим показателем себестоимости продукции является сумма затрат на рубль произведенной продукции. Он наглядно показывает прямую связь между себестоимостью и прибылью предприятия.

Затраты на рубль продукции подвержены влиянию таких факторов, как структурные сдвиги в продукции, изменение самих затрат, изменение цен на готовую продукцию, на сырье и материалы. Исходные данные для факторного анализа затрат на рубль продукции - озимой пшеницы представлены в таблице 3.11.

Таблица 3.11 – Исходные данные для факторного анализа затрат на рубль озимой пшеницы

Показатели	Обозначение	2011 год	2012 год	Абсолютное отклонение, руб.	Относительное отклонение, %
Объем продукции, т	Q	422	420	-2	99,5
Себестоимость продукции за 1т, руб.	S	4 163,41	3 829,63	-333,78	91,9
Цены на продукцию за 1 т, руб.	P	6300	6500	200	103,2

Индексным методом оценку затрат можно представить следующим образом:

а) затраты за 2011 год:

$$ZR_{2011} = \frac{\sum Q_{2011} \times S_{2011}}{\sum Q_{2011} \times P_{2011}} = \frac{422 \times 4163,41}{422 \times 6300} = 0,66;$$

б) затраты за 2012 год:

$$ZR_{2012} = \frac{\sum Q_{2012} \times S_{2012}}{\sum Q_{2012} \times P_{2012}} = \frac{420 \times 3829,63}{420 \times 6500} = 0,59;$$

в) общее изменение затрат на 1 рубль продукции:

$$\Delta ZR = ZR_{2012} - ZR_{2011} = -0,07$$

Общее отклонение в затратах (ΔZR) разложим по факторам:

1) влияние на изменение затрат на 1 рубль продукции сдвигов в структуре продукции:

$$\Delta ZR_{CC} = \frac{\sum Q_{2012} \times S_{2011}}{\sum Q_{2011} \times P_{2012}} - \frac{\sum Q_{2011} \times S_{2012}}{\sum Q_{2011} \times P_{2011}} = 0,660 - 0,660 = 0;$$

2) влияние изменения затрат на производство:

$$\Delta ZR_Z = \frac{\sum Q_{2012} \times S_{2012}}{\sum Q_{2012} \times P_{2011}} - \frac{\sum Q_{2012} \times S_{2011}}{\sum Q_{2012} \times P_{2011}} = 0,607 - 0,660 = -0,05;$$

3) влияние изменения цен на продукцию:

$$\Delta ZR_{ЦЕН} = \frac{\sum Q_{2012} \times S_{2012}}{\sum Q_{2012} \times P_{2011}} - \frac{\sum Q_{2012} \times S_{2012}}{\sum Q_{2012} \times P_{2011}} = 0,589 - 0,607 = -0,02;$$

Аналитические расчеты показывают, что предприятие уменьшило затраты на рубль озимой пшеницы на 0,07 рублей. За счет первого фактора – структурных сдвигов затраты на рубль анализируемой продукции не изменились, за счет второго – уменьшения себестоимости 1 тонны озимой пшеницы они уменьшились на 0,05 рублей, за счет изменения цен на продукцию затраты на рубль озимой пшеницы снизились на 0,02 рублей.

Далее определяется влияние данных факторов на изменение затрат на рубль продукции - яровой пшеницы. Исходные данные для факторного анализа затрат на рубль озимой пшеницы представлены в таблице 3.12.

Таблица 3.12 – Исходные данные для факторного анализа затрат на рубль продукции - озимой пшеницы

Показатели	Обозначение	2011 год	2012 год	Абсолютное отклонение, руб.	Относительное отклонение, %
Объем продукции, т	Q	105	30	-75	28,6
Себестоимость продукции за 1т, руб.	S	3 508,18	3246,9	- 261,28	92,6
Цены на продукцию за 1 т, руб.	P	5600	5900	300	105,4

Индексным методом оценку затрат можно представить следующим образом:

а) затраты за 2011 год:

$$ZR_{2011} = \frac{\sum Q_{2011} \times S_{2011}}{\sum Q_{2011} \times P_{2011}} = \frac{105 \times 3508,18}{105 \times 5600} = 0,626;$$

б) затраты за 2012 год:

$$ZR_{2012} = \frac{\sum Q_{2012} \times S_{2012}}{\sum Q_{2012} \times P_{2012}} = \frac{30 \times 3246,9}{30 \times 5900} = 0,59;$$

в) общее изменение затрат на 1 рубль продукции:

$$\Delta ZR = ZR_{2012} - ZR_{2011} = -0,08.$$

Общее отклонение в затратах (ΔZR) разложим по факторам:

1) влияние на изменение затрат на 1 рубль продукции сдвигов в структуре продукции:

$$\Delta ZR_{CC} = \frac{\sum Q_{2012} \times S_{2011}}{\sum Q_{2012} \times P_{2011}} - \frac{\sum Q_{2011} \times S_{2011}}{\sum Q_{2011} \times P_{2011}} = 0,626 - 0,626 = 0;$$

2) влияние изменения затрат на производство:

$$\Delta ZR_Z = \frac{\sum Q_{2012} \times S_{2012}}{\sum Q_{2012} \times P_{2011}} - \frac{\sum Q_{2012} \times S_{2011}}{\sum Q_{2012} \times P_{2011}} = 0,58 - 0,626 = -0,05;$$

3) влияние изменения цен на продукцию:

$$\Delta ZR_{ЦЕН} = \frac{\sum Q_{2012} \times S_{2012}}{\sum Q_{2012} \times P_{2012}} - \frac{\sum Q_{2012} \times S_{2012}}{\sum Q_{2012} \times P_{2011}} = 0,55 - 0,58 = -0,03.$$

Результаты данных расчетов свидетельствуют о том, что затраты на рубль яровой пшеницы в 2012 году по сравнению с 2011 годом снизились на 0,08 рублей. За счет уменьшения себестоимости 1 тонны яровой пшеницы они уменьшились на 0,05 рублей, за счет изменения цен на продукцию - на 0,03 рублей.

Для принятия обоснованных решений по управлению себестоимостью продукции, необходимо постоянно проводить управленческий анализ затрат на производство по каждому виду продукции, который является составляющим элементом функции контроля, помогает оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, собрать информацию для подготовки стратегических планов и принятия рациональных управленческих решений.

Для принятия управленческих решений необходимо изучить факторы, оказывающие влияние на изменение объема производства продукции.

Исходные данные для факторного анализа валового сбора яровой пшеницы представлены в таблице 3.13.

Таблица 3.13 - Исходные данные для факторного анализа валового сбора яровой пшеницы

Показатель	Годы		Изменение	
	2011	2012	Абсолютное	относительное, %
Размер посевной площади, га	52	17	-35	32,7
Убранная площадь, га	51,5	16,8	-34,7	32,6
Урожайность, ц/га	2,02	1,76	-0,26	87,1
Валовой сбор, ц.	1050	300	-750	28,6

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

$$BC_0 = S_0 \times Y_0 = 52 \times 2,02 = 105,04 \text{ ц,}$$

$$BC_{усл1} = S_1 \times Y_0 = 17 \times 2,02 = 34,34 \text{ ц,}$$

$$BC_{усл2} = S_{убр} \times Y_0 = 16,8 \times 2,02 = 33,94 \text{ ц,}$$

$$BC_1 = S_{убр} \times Y_1 = 16,8 \times 1,76 = 29,57 \text{ ц.}$$

Общее изменение валового сбора яровой пшеницы:

$$\Delta BC = BC_1 - BC_0 = 29,57 - 105,04 = -75,47 \text{ ц,}$$

в том числе за счет изменения:

а) за счет площади посева:

$$\Delta BC_S = BC_{усл1} - BC_0 = 34,34 - 105,04 = -70,7 \text{ ц.},$$

б) за счет гибели посевов:

$$\Delta BC_G = BC_{усл2} - BC_{усл1} = 33,94 - 34,34 = -0,4 \text{ ц.},$$

в) за счет урожайности:

$$\Delta BC_Y = BC_1 - BC_{усл2} = 29,57 - 33,94 = -4,37 \text{ ц.}$$

В процессе анализа необходимо указать:

- перемены в структуре посевов и рассчитать влияние этого фактора на сумму затрат,

- выяснить, насколько разумны изменения, которые произошли в составе посевных площадей, с точки зрения уменьшения затрат на

производство продукции.

Управленческий анализ устремлен на:

- обнаружение внутренних ресурсов и возможностей предприятия,
- на оценку текущего состояния бизнеса,
- выявление стратегических проблем на пути к повышению прибыли организации.

Главным источником резервов повышения суммы прибыли сельскохозяйственного предприятия является увеличение части тех зерновых культур, которые приносят большую пользу организации.

В таблице 3.14 представлены информация о составе продукции и возможных его изменениях.

Таблица 3.14 – Структура продукции сельскохозяйственной организации

Выпускаемая продукция	Отпускная цена за 1 т, тыс. руб.	Затраты на 1 т, тыс. руб.	Валовая прибыль, тыс. руб.	Удельный вес в общем объеме производства в 2012 г, %
Просо	7,2	7,1	0,1	4
Пшеница озимая	5,0	3,6	1,4	57
Пшеница яровая	4,5	3,0	1,5	4
Ячмень «Гонар»	6	4,9	1,1	32
Ячмень «Скарлет»	6,5	4,9	1,6	3
Итого	-	23,5	5,7	100

Таблица 3.15 – Анализ доходности зерновых культур¹

Показатель	Просо	Яровая пшеница
Отпускная цена за 1 т, тыс. руб.	7,2	4,5
Затраты на 1 т, тыс. руб.	7,1	3,0
Ставка дохода, тыс. руб.	0,1	1,5
Трудозатраты на весь объем производства, чел-час.	14 596	2 012
Трудозатраты на 1 т, чел-час.	417	60,5
Объем производства, т.	-15 (60,5 x 100 / 417)	+100
Отпускная цена за 1 т, тыс. руб.	7,2	4,5
Затраты на 1 т культуры, тыс. руб.	7,1	3,0
Ставка маржи покрытия, тыс. руб.	0,1	1,5
Сумма маржи покрытия, тыс. руб.	-1,5	+150
Нижняя граница цены, тыс. руб. Цн = З+См х Тр/Тн, где З - затраты на 1 т культуры, выбранной для дополнительного производства; См - ставка маржи покрытия заменяемой культуры; Тр – трудозатраты, необходимые для производства рентабельной продукции; Тн - трудозатраты, необходимые для производства нерентабельной продукции		3,015
Увеличение прибыли, связанное с производством дополнительных 100 тонн яровой пшеницы, тыс. руб.		148,5 ((4,5 - 3,015) x 100)

¹ По данным сельскохозяйственного предприятия за 2012 г.

По результатам анализа таблицы 3.7 можно сделать вывод, что для сельскохозяйственной организации будет выгодно дополнительное производство 100 т яровой пшеницы, так как будет получена прибыль в размере 150 тыс.руб.

Нижняя граница цены равна затратам на 1 т культуры, выбранной для дополнительного производства плюс ставка маржи покрытия заменяемой культуры, умноженная на соотношение трудозатрат, необходимых для их производства:

$$P = 3,0 + 0,1 \times \frac{60,5}{417} = 3,015 \text{ тыс.руб.}$$

Так как отпускная цена выше данного уровня, то производство дополнительных 100 тонн яровой пшеницы увеличит прибыль на $(4,5 - 3,015) \times 100 = 148,5$ тыс.руб. Это говорит о том, что изменение структуры производства выгодно для предприятия.

Роль учета и анализа затрат в управлении хозяйственной деятельностью в настоящее время выросла, так как учетно – аналитические данные обеспечивают систему управления необходимой достоверной и оперативной информацией.

Управленческий анализ затрат составляет элемент учетно-аналитический комплекс, способствует оценке производительности использования всех имеющихся ресурсов предприятия, определению запасов снижения затрат на производство, позволяют собрать данные для подготовки планов и принятия эффективных управленческих решений в сфере расходов ресурсного потенциала.

Одним из основных методов управленческого анализа можно признать методику, основанную на элементах системы «Директ-костинг». В связи с этим считаем целесообразным использовать его в практике сельскохозяйственной организации. Организация управления затратами по методу «Директ-костинг» сельскохозяйственной организации представлена в таблице 3.16.

Таблица 3.16 – Организация управления затратами по методу «Директ-костинг», в тыс.руб.

Наименование показателей	Итого выпуск		Показатели выпуска продукции			
			Озимая пшеница		Яровая пшеница	
	сумма	%	сумма	%	сумма	%
Объем реализации, тыс. руб.	3 147	100	2 647	100	500	100
Переменные производственные затраты:						
Затраты на основные материалы, сырье	720		674		46	
Затраты на топливо	343		319		24	
Затраты на электроэнергию, водопотребление	20		16		4	
Затраты на содержание и ремонт производственных машин	115		107		8	
Прочие переменные затраты	40		38		2	
Итого переменных затрат	1238	39	1 154	43	84	17
Маржинальный доход от переменных затрат	1909	61	1493	57	416	83
Постоянные затраты на выпуск	520	16	500	18	20	6
Маржинальная прибыль на выпуск	1389	44	993	38	396	79

Основой для эффективного управления доходами сельскохозяйственной организации является: методика управления затратами в разрезе переменных и постоянных затрат, а также распределение методов планирования и управления для принятия управленческих решений.

Содержание методики управления прибылью представлено в виде цепочки последовательных действий (Таблица 3.17).

Таблица 3.9 – Характеристика методики управления прибылью на основе системы «Директ-костинг»

Объект	Содержание
Цель управления прибылью	Обеспечение максимизации прибыли предприятия в текущем периоде и в перспективе
Методический инструментарий управления прибылью:	
Маржинальный анализ на основе системы «Директ-костинг»	<ul style="list-style-type: none"> - Маржинальный доход - Относительный доход - Производственный рычаг - Точка безубыточности - Зона финансовой безопасности

Расчету прибыли и точки безубыточности предшествует анализ маржинального дохода по системе «Директ-костинг», который проводится по

каждому центру ответственности (Таблица 3.10).

Таблица 3.10 – Система экономических показателей по системе «Директ-костинг», в тыс.руб.

Показатель	Формула	Выпуск, всего	Показатели выпуска продукции	
			Озимая пшеница	Яровая пшеница
Выручка (В)		3 147	2 647	500
Переменные затраты (ПЕР)		1238	1 154	84
Маржинальный доход (МД)	$МД=В-ПЕР$	1909	1493	416
Относительный доход (ОД),%	$ОД=МД / В \times 100$	61	56	83
Постоянные затраты (ПОС)		520	500	20
Прибыль по культуре (П)	$П=МД-ПОС$	1389	993	396
Производственный рычаг (ПР)	$ПР=МД/П$	1,4	1,5	1,1
Уровень устойчивости (УУ)	$УУ=ПОС/МД$	0,3	0,3	0,1
Точка безубыточности (ТБ), тыс. руб.	$ТБ=ПОС/(МД/В)$	1087	1 042	45
Точка безубыточности (ТБ), т	$ТБ=ПОС/(Ц ПЕРт)$	218,3	208,3	10
Зона финансовой безопасности (ЗФБ), %	$ЗФБ=(ВВП-ТБ) / ВВП \times 100$	54,8	53,7	70,5
Маржинальный доход на т. (МД т)	$МД т = МД / ВВП$	3,9	3,3	12,2

Безубыточный объем продаж и зона безопасности зависят от суммы постоянных и переменных затрат. Рост удельных переменных и постоянных затрат увеличивает порог рентабельности и снижает зону безопасности.

Последний этап управленческого анализа – это определение величины резервов снижения себестоимости продукции. считаем, что главными источниками резервов снижения издержек продукции сельскохозяйственной организации являются:

- повышение объема производства товаров;
- снижение затрат на ее производство за счет увеличения уровня производительности труда, или экономного использования материальных ресурсов.

В общем виде методику подсчета резервов снижения себестоимости

продукции ($P \downarrow C$) можно свести к определению разности между ее фактическим и возможным уровнем, который учитывает ранее выявленные резервы увеличения производства продукции и сокращения затрат на производство:

$$P \downarrow C = C_B - C_1 = \frac{Z_1 - P \downarrow Z + Z_D}{VBP_1 + P \uparrow VBP} - \frac{Z_1}{VBP_1} \quad (3.5)$$

где C_1 - фактический уровень себестоимости 1 т продукции;

C_B - возможный уровень себестоимости 1 т продукции;

Z_1 - фактические затраты на производство продукции;

$P \downarrow Z$ - резерв сокращения затрат на производство продукции;

Z_D - дополнительные затраты, необходимые для освоения резервов увеличения производства продукции;

VBP_1 - фактический объем производства продукции;

$P \uparrow VBP$ - резерв увеличения производства продукции.

Запасы сокращения расходов определяются по основным статьям расходов с помощью определенных организационно-технических мероприятий (внедрение новой, более прогрессивной техники и технологии производства, улучшение организации труда), способствующие экономии заработной платы, сырья, материалов.

Экономия затрат по оплате труда ($P \downarrow ЗП$) в результате внедрения организационно-технических мероприятий можно рассчитать путем умножения разности между трудоемкостью продукции до внедрения (TE_0) и после внедрения (TE_1) соответствующих мероприятий на планируемый уровень среднечасовой оплаты труда (OT) и на планируемый объем производства продукции:

$$P \downarrow ЗП = (TE_1 - TE_0) \times OT_{пл} \times VBP_{пл} \quad (3.6)$$

Резерв снижения материальных затрат ($P \downarrow МЗ$) на производство запланированного выпуска продукции за счет внедрения новых технологий и других оргтехмероприятий можно определить следующим образом:

$$P \downarrow МЗ = (УР_1 - УР_0) \times VBP_{пл} \times Ц_{пл} \quad (3.7)$$

где $УР_0$, $УР_1$ - расход удобрений, семян и других материальных

ресурсов на единицу продукции соответственно до и после внедрения организационно-технических мероприятий;

$C_{пл}$ - прогнозные цены на материалы.

Резерв сокращения затрат на содержание основных средств за счет реализации, передачи в долгосрочную аренду и списания ненужных, лишних, неиспользуемых зданий, машин, оборудования ($P \downarrow ОПФ$) определяется умножением первоначальной их стоимости на норму амортизации (H_A):

$$P \downarrow A = \sum (P \downarrow ОПФ_i \times H_{Ai}) \quad (3.8)$$

Большим резервом экономии материальных и трудовых ресурсов является уменьшение затрат на обработку почвы, на долю которых приходится около 50 % энергетических и 25 % трудовых затрат от всей суммы затрат на выращивание сельскохозяйственных культур. Исследованиями, проводившимися в нашей стране и за рубежом, установлено, что на обработку почвы затрачивается в 1,5 - 2,0 раза больше средств, чем требуется для получения таких же и более высоких урожаев. В связи с этим минимизации обработки почвы в последнее время уделяется особое внимание.

Считаем необходимым заменить вспашку дискованием, так как дискование повышает урожайность и происходит экономия материальных и трудовых затрат. В таблице 3.11 представлены данные для анализа затрат на оплату труда сельскохозяйственной организации нефтепродуктов по видам работ.

Замена вспашки дискованием позволит сократить затраты на оплату труда на 70 тыс.руб. – 30 тыс.руб. = 40 тыс.руб., расход нефтепродуктов на 10197 – 2723 = 7474 кг. Экономия на трудозатратах составляет:

$$20 - 11 = 9 \text{ тыс.чел.-часов.}$$

В результате внедрения данного мероприятия ожидаемый экономический эффект составит:

$$P \downarrow ЗП = \left(\frac{49}{819} - \frac{60}{819} \right) \times \frac{250}{55} \times 850 = -50,2 \text{ тыс.руб.}$$

Таблица 3.11 - Затраты на оплату труда и нефтепродукты по видам работ.

Вид работы	Объем работ, га	Заработная плата		Трудозатраты, тыс. чел.-часов	Нефтепродукты, кг	
		На 1 га, тыс. руб.	на весь объем работ, тыс. руб.		На 1 га	всего
Вспашка	495	0,14	70	20	20,6	10197
Дискование	495	0,06	30	11	10,5	2723
Культивация	495	0,04	28	9	4,2	2079
Боронование	495	0,02	8	2	1,5	743
Культивация и боронование	495	0,06	25	8	4,7	2327
Уборка	495	0,1	45	10	8,0	3960
Итого	-	0,42	206	60		

Совмещение операций – это еще одно направление совершенствования технологии выращивания сельскохозяйственных культур по линии минимизации обработки почвы. Если проводить каждую операцию отдельно, то сроки выполнения работ затягиваются, а также постоянное перемещение сельскохозяйственной техники разрушает структуру почвы, в результате чего снижается урожайность, растут затраты и себестоимость продукции, поэтому данное направление позволит экономить средства.

Анализируя таблицу 3.11 делаем вывод, что совмещение культивации с боронованием дает экономию заработной платы в размере 11 тыс. руб., нефтепродуктов - 495 кг, трудозатрат- 3 тыс. чел.-часов.

Расходы на удобрение почвы играют большую роль в себестоимости продукции. Экономия (перерасход) средств по этой статье на 1 т продукции может быть вызвана изменением эффективности использования удобрений (расход на производство 1 т продукции) и их стоимости.

Если заранее вносить в почву все питательные вещества, не допускать физических потерь при хранении и перевозке, сокращать затраты на их заготовку, хранение, то это будет являться одним из важных путей снижения себестоимости продукции.

Расчет влияния факторов на изменение себестоимости представлен в таблице 3.12.

Таблица 3.12 – Расчет влияния факторов на изменение себестоимости

Исходные данные	2012 год	План	Изменение
Количество использованных удобрений на производство, всего, т	139	155	+ 16
Количество использованных удобрений на производство на 1 т продукции, т	0,17	0,18	+0,1
Средняя стоимость 1 т удобрений, тыс.руб.	7,5	8,0	+0,5
Затраты удобрений на производство 1 т зерна, тыс.руб.	1,35	1,44	+0,09
Фактор	Расчет влияния		Сумма, тыс. руб.
Изменение эффективности использования удобрений	$(0,18-0,17) \times 7,5$		+ 0,07
Изменение стоимости удобрений	$(8 - 7,5) \times 0,18$		+ 0,09
Итого	0,07 +0,09		0,165

Данные расчеты свидетельствуют о следующем: перерасход средств организации составил 0,07 тыс.руб. за счет неэффективного использования удобрений, и на 0,09 тыс.рублей в связи с повышением их стоимости.

Значительный удельный вес в себестоимости продукции растениеводства занимают затраты на нефтепродукты. Сумма затрат по этой статье может измениться за счет объема тракторных работ под определенную культуру, отклонения от норм расхода и изменения стоимости нефтепродуктов.

Расчет резерва сокращения затрат на нефтепродукты сельскохозяйственной организации представлен в таблице 3.13.

Таблица 3.13 – Резерв сокращения затрат на нефтепродукты

Мероприятия	Экономия нефтепродуктов, т	Резерв снижения нефтепродуктов на 1 т,
Минимизация обработки почвы	- 7, 474	- 0,009
Совмещение технологических операций	-0,495	-0,001

Резерв сокращения затрат на нефтепродукты равен:

$$(7,474 + 0,495) \times 15\ 000 = - 119,5 \text{ тыс. руб.}$$

Резерв снижения материальных затрат ($P \downarrow M3$) на производство запланированного выпуска продукции за счет внедрения новых технологий и других оргтехмероприятий рассчитывается следующим образом.

$$P \downarrow M3 = (-0,01 \times 850 \times 15) + (0,18 - 0,17) \times 850 \times 8,0 = -59,5 \text{ тыс.руб.}$$

Дополнительные затраты на освоение резервов увеличения производства продукции определяется отдельно по каждому его виду (Таблица 3.14).

Таблица 3.14 – Расчет дополнительных затрат на освоение резервов увеличения производства зерна

Виды мероприятий	Объем работ, т	Цена за 1 т, тыс.руб.	Сумма затрат, тыс.руб.
Дополнительное внесение удобрений	5	8	40
Покупка элитных семян	10	1	10
Итого	15	-	50

По данным таблицы 3.14, на освоение резервов увеличения фактического производства зерна потребуются дополнительные затраты (Z_d) на сумму 50 тыс.руб. Резерв снижения себестоимости 1 т зерна сельскохозяйственной организации рассчитывается следующим образом:

$$P \downarrow C = \frac{3508 - 110,1 + 50}{819 + (850 - 819)} - \frac{3508}{819} = -0,227 \text{ тыс.руб.}$$

Резерв снижения себестоимости по фактическому валовому сбору продукции сельскохозяйственной организации составит:

$$227 \text{ руб.} \times 819 \text{ т} = 185\,913 \text{ руб.}$$

Сельскохозяйственной организации необходимо внедрить предложенные мероприятия, так как это позволит уменьшить себестоимость выпускаемой продукции на 185,9 тыс.руб., это будет являться оптимальным резервом для уменьшения себестоимости продукции с учетом дополнительных затрат на освоение резервов в сумме 50 тыс.рублей. Предлагаемая методика управленческого анализа позволит оценивать влияние затратообразующих показателей на его финансовые результаты для целей эффективного управления производством.

Таким образом, грамотное управление затратами на предприятии приводит к существенному их сокращению и к росту показателей доходности. Разработка мероприятий по сокращению затрат требует применения системного подхода, который должен учитывать как цели сокращения расходов, так и особенности организации бизнеса в сельском хозяйстве.

3.3 Управленческий контроль и внутренний аудит в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственных предприятий

В современных условиях хозяйствования на всех уровнях управления необходим тщательный внутренний контроль, направленный на обеспечение основных показателей эффективности и являющийся гарантией успешной деятельности предприятий. Целью такого контроля является выявление возможных отклонений запланированных показателей, установление причин этих отклонений и разработка мероприятий по их устранению.

Исходя из функций внутреннего контроля считаем целесообразным, выделить такой вид контроля, как управленческий контроль. В отечественной экономической литературе и профессиональных периодических изданиях достаточно работ, посвященных данной теме. Впервые определение управленческому контролю как процессу, с помощью которого руководство убеждается в том, что ресурсы поступают и используются эффективно и результативно для достижения целей, поставленных перед организацией, дал Р.Н. Энтони. Он отделял управленческий контроль от стратегического и операционного. Этому мнению об управленческом контроле придерживались в своих работах и другие авторы в 70-90-х годах XX века. Однако, понимание предназначения и содержания управленческого контроля постепенно менялось. Первоначально его считали основной функцией управления среднего звена, а в 90-х годах XX века его сфера внутри предприятия значительно расширилась. В настоящее время функция управленческого контроля не принадлежит исключительно среднему звену управления, а охватывает все уровни. При этом стратегический контроль осуществляется высшим руководством, а операционный – руководителями низовых звеньев.¹

Многие специалисты считают, что управленческий контроль в понимании его первых исследователей (Р.Н. Энтони) слишком сосредоточен на средствах бухгалтерского контроля. По мнению Р. Уатса и

¹ Управленческий контроль как система внутреннего аудита // Internet resource: http://mfp.ru/articles/pages/id_327

Дж. Л. Циммермана, данные учета больше подходят для операционного управления, то есть для принятия решений, связанных с текущей деятельностью.

В настоящее время в организационном плане управленческий контроль является специфической деятельностью руководства предприятия по обеспечению соблюдения бухгалтерского, налогового, гражданского и уголовного законодательства работниками предприятия и выполнения ими внутренних норм и требований для эффективного ведения хозяйственной деятельности. Его главной задачей является контроль по центрам ответственности, то есть построение системы отражения, обработки и контроля плановой и фактической информации на входе и выходе центра ответственности.¹

Одним из направлений управленческого контроля является управленческий контроль затрат. В зависимости от включаемых в данное понятие элементов контроля, он определяется как: завершающий этап управленческой деятельности предприятия; способ сравнения фактических затрат с плановыми; деятельность по выполнению принятых управленческих решений; функция управления затратами.

Управленческий контроль затрат играет очень большую роль на сельскохозяйственных предприятиях и является неотъемлемой частью эффективного управления себестоимостью в условиях нестабильной внешней среды. Контроль затрат должен осуществляться с особой тщательностью и постоянством с целью их экономического обоснования и целесообразности.²

Под управленческим контролем затрат понимается систематическая и конструктивная деятельность субъектов контроля, обеспечивающая полную и своевременную оценку состояния и перспектив затрат и предотвращение возникновения отклонений в затратах, и являющаяся составной частью учетно-аналитического комплекса. Данное определение обеспечивает комплексное рассмотрение управленческого контроля затрат и позволяет

¹ Там же

² Рябова, Т.С. Контроль в системе управления производственными затратами на машиностроительных предприятиях // Internet resource: www.lib.csu.ru/dl/econ/2006_s2_41.doc

более точно определить его место и роль в учетно-аналитическом комплексе.

Основными целями управленческого контроля затрат в сельском хозяйстве являются:

- сохранение и эффективное использование ресурсов и потенциала предприятия;
- своевременная адаптация предприятия к изменениям во внутренней и внешней среде;
- обеспечение устойчивого, эффективного функционирования и развития сельскохозяйственного предприятия.¹

Управленческий контроль затрат охватывает не только процесс формирования затрат, но и все функции управления затратами. Процесс управленческого контроля затрат на предприятиях АПК, как и на предприятиях других отраслей промышленности, неразрывно связан с планированием, то есть бюджетированием, так как планирование без контроля не имеет смысла.²

Правильно выстроенная система управленческого контроля затрат на сельскохозяйственных предприятиях охватывает все этапы бюджетирования и все подразделения, что позволяет заложить возможность оперативного реагирования на изменение ситуации или отклонения от первоначального плана. Бюджетирование и управленческий контроль затрат являются составляющими одной из функций управления, как процесса обеспечения деятельности предприятия для достижения его целей в соответствии с намеченными планами, и представляют собой процесс предвидения и моделирования будущих ситуаций при реализации производственных программ сельскохозяйственных предприятий, являющихся обязательным для выполнения на предстоящий период регулирования.

В соответствии с данной в п. 2.2 классификацией затрат животноводства предлагаем следующую методику их контроля (Рисунок 3.9). Согласно данной методике осуществляется контроль:

- 1) поголовья скота;
- 2) затрат на оплату труда с отчислениями на социальные нужды работникам животноводства;

¹ Бурцев, В.В. Управленческий контроль на предприятии: методология и организация // Internet resource: <http://www.upruchet.ru/articles/2005/4/4341.html>

² Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. – М.: ИКФ Омега-Л, Высшая школа, 2002. – 528 с.

3) материальных затрат, которые включают в себя: затраты на корма покупные и собственного производства; затраты на электроэнергию; затраты на нефтепродукты;

4) затрат на содержание основных средств.

В целом контроль затрат позволяет руководству предприятия с очень большой вероятностью оценить эффективность принимаемых решений, оптимальным образом распределить ресурсы предприятия, наметить пути развития персонала и предприятия, а также избегать кризисных ситуаций.

Особенность управленческого контроля в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственных предприятий заключается в его двойственной роли в процессе управленческого учета и бюджетирования затрат. Каждая управленческая функция (функция планирования, учета и т.п.) обязательно интегрирована с контрольной, поэтому управленческий контроль является: неотъемлемым элементом каждой стадии процесса управленческого учета затрат и бюджетирования; «обособленной» стадией, обеспечивающей информационную прозрачность на предмет качества хода процесса управленческого учета и бюджетирования затрат на всех других стадиях.¹

¹ Управленческий контроль как система внутреннего аудита // Internet resource: http://mfp.ru/articles/pages/id_327

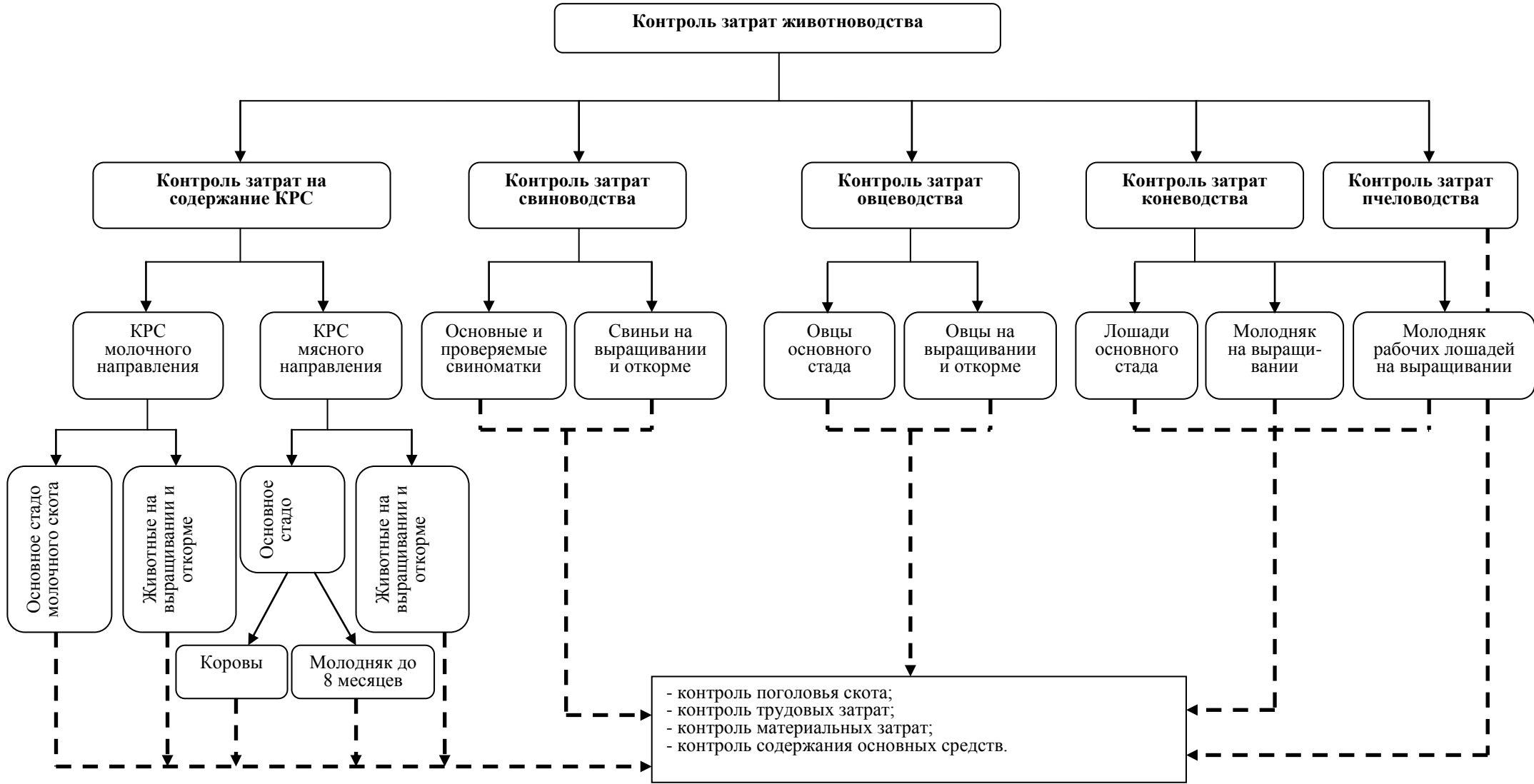


Рисунок 3.9 – Методика контроля затрат животноводства в контексте классификационных признаков

Важное значение для управленческого контроля затрат в системе управленческого учета и бюджетирования затрат имеет среда, в которой осуществляется контроль. Она определяется управленческой философией и стилем работы руководителей предприятия, целями и стратегией, изучением руководителями выявленных в результате контроля отклонений, своевременностью принятия ими решений по данным отклонениям, налаженностью системы коммуникаций и системы информационного обеспечения.¹

В основе эффективного управленческого контроля затрат лежит научно обоснованная классификация затрат, которая позволяет сельскохозяйственным предприятиям наиболее точно выбирать затраты в качестве объекта контроля, учитывая роль и место контроля в системе управленческого учета и бюджетирования затрат.

Считаем целесообразным, внедрение сопоставительного управленческого контроля затрат на сельскохозяйственных предприятиях в учетно-аналитическом комплексе, сущность которого заключается в учете отклонений между плановыми и фактическими показателями в центрах затрат (Рисунок 3.10).

На первом этапе формируется информация как основа выбора показателей оценки деятельности центров затрат предприятия. На втором этапе осуществляется оценка этих показателей на основе детализированной аналитической информации, которая формируется в системе управленческого учета по центрам затрат в соответствии с данными первичного производственного учета.

Затем руководители центров затрат вносят фактические значения показателей в карту контроля, выявляют отклонения фактических затрат от плановых в натуральном выражении и рассчитывают коэффициенты корректировки плановых затрат по каждому центру производственных затрат. На четвертом этапе выявляются причины отклонений и лица, виновные в появлении отклонений с составлением подробного отчета.

¹ Бурцев, В.В. Управленческий контроль на предприятии: методология и организация // Internet resource: <http://www.upruchet.ru/articles/2005/4/4341.html>

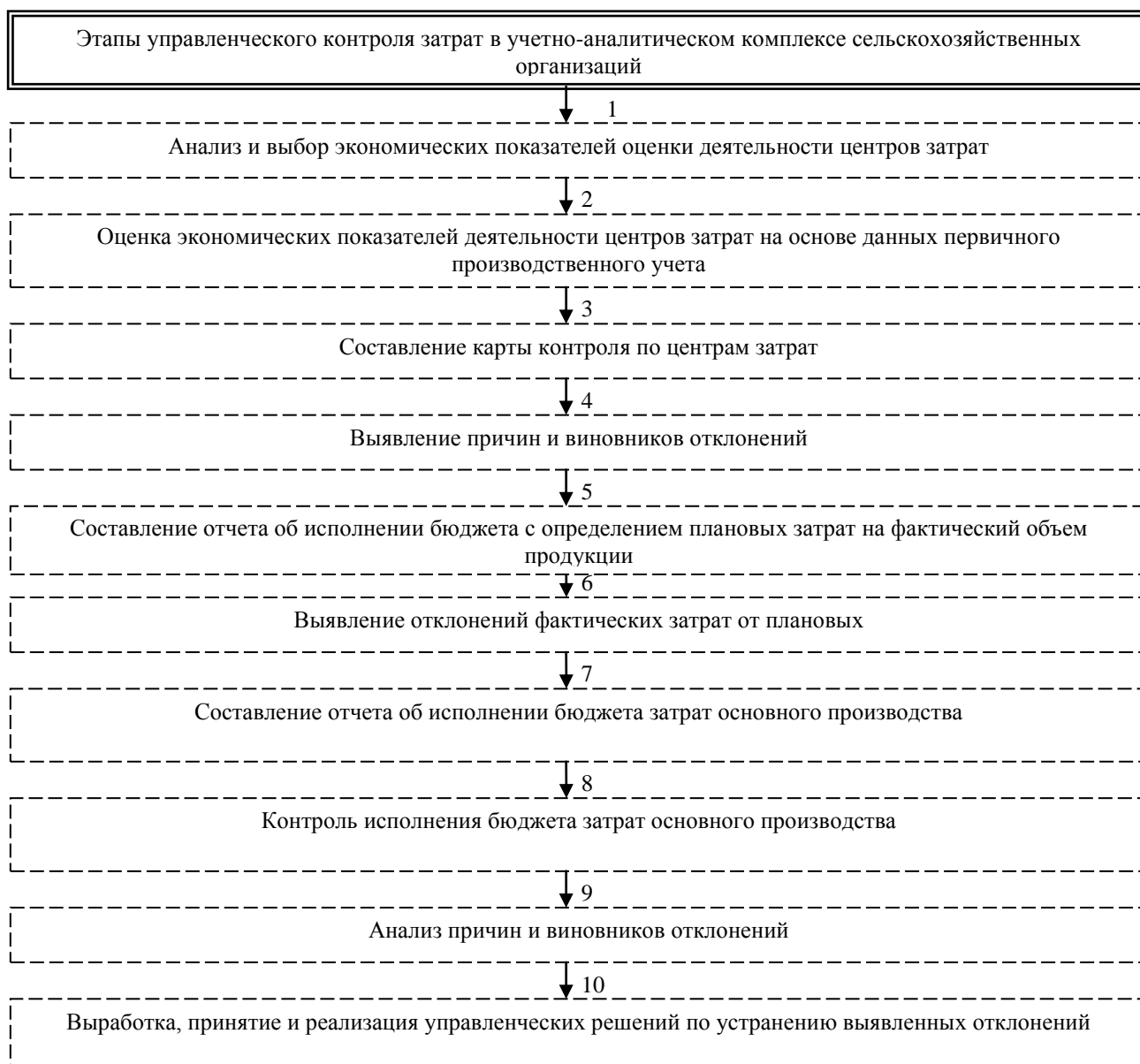


Рисунок 3.10 – Этапы управленческого контроля затрат в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственных предприятий

На пятом этапе составляется отчет об исполнении бюджета с определением плановых затрат на фактический объем производства продукции. Затем по центрам затрат разрабатываются сравнительные таблицы, где отражаются запланированные и фактические стоимостные показатели и величины отклонения между ними. На данном этапе осуществляется сопоставительный управленческий контроль, который на сельскохозяйственных предприятиях в рамках учетно-аналитического комплекса состоит из двух этапов: выявление отклонений в разрезе планируемого объема ресурсов и выявление незапланированных затрат.

Выявленные при управленческом контроле затрат отклонения проявляются в основном под действием возмущающих факторов стоимостного (рост цен) и количественного (увеличения расхода ресурсов при работе изношенного оборудования) анализа.¹

Сопоставительный управленческий контроль на основе полных затрат производства определяет влияние отдельных факторов на отклонение абсолютного потребления ресурсов от планового уровня ресурсопотребления на фактический объем производства.

На седьмом этапе составляются отчеты об исполнении бюджета затрат основного производства, дается характеристика эффективности работы всех центров затрат на основе показателя эффективности осуществленных затрат, а также указываются центры, в которых были выявлены отклонения по затратам.

Этап контроля исполнения бюджета затрат основного производства, анализа причин и выявления виновников отклонений является связующим звеном между информацией, формируемой в процессе управленческого контроля и процессом принятия решений, осуществляемым на базе этой информации. Большую роль при этом играет анализ причин отклонений в затратах, данные которого затем используются в прогнозировании возможных результатов деятельности предприятия и его структурных подразделений. Анализ факторов возникновения отклонений позволяет устранить необоснованное потребление ресурсов, увеличивающих затраты и выявить причины возникновения отклонений, которые могут быть связаны с недостатками в принятии управленческих решений по подготовке производства или недоработками в регулировании сделок с поставщиками основных видов ресурсов.

На последнем этапе вырабатываются, принимаются и реализуются управленческие решения по устранению выявленных отклонений и негативных воздействий по каждому виду продукции, что обеспечивает обратную связь с производственным процессом и действенность системы управленческого контроля затрат.

¹ Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики / Н.Д. Врублевский. – М.: «Бухгалтерский учет», 2004. – 376 с.

Управленческий контроль в учетно-аналитическом комплексе способствует достижению заранее заданного экономического эффекта во всех видах деятельности сельскохозяйственных предприятий. Исходной информацией при этом являются результаты планируемой загрузки большого количества производственных мощностей (оборудования) и нормативного потребления ресурсов в процессе производства продукции.¹

Методы контроля затрат на производство представлены на рисунке 3.11.



Рисунок 3.11 – Методы контроля затрат на производство

Метод сопоставления заключается в разработке норм и нормативов затрат на производство и в ходе их учета производится сопоставление фактических результатов с полученными нормами после чего выявляются и учитываются отклонения, а затем принимаются управленческие решения по выявленным отклонениям.

Метод бюджетирования заключается в планировании и составлении бюджетов затрат на производство и в ходе их учета производится сопоставление фактических результатов с составленными бюджетами после чего принимаются управленческие решения. Для предприятия очень важна

¹ Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики / Н.Д. Врублевский. – М.: «Бухгалтерский учет», 2004. – 376 с.

хорошо поставленная бюджетная система. Она поможет избежать кризисных ситуаций, усовершенствовать координацию всех подразделений предприятия, улучшить мотивацию, предсказать финансовый результат, повысить ответственность управленцев всех уровней, предотвратить нежелательные ситуации.

В общем виде назначение бюджетирования в соответствии с этим – это основа:

- оценки всех основных аспектов финансового состояния предприятия;
- принятия управленческих решений и планирования деятельности;
- улучшение финансовой дисциплины и субординация интересов отдельных структурных единиц интересам предприятия в целом и собственникам ее капитала.

Оптимизация целевых затрат посредством бюджетирования облегчает управленческий контроль, ограничиваясь лишь предотвращением негативного воздействия возмущающих факторов, что и является основой текущего регулирования производства. Это дает возможность проводить оперативный технико-экономический и управленческий анализ различных производственных ситуаций на сельскохозяйственных предприятиях на базе учетной информации об отклонениях от текущих норм расхода затрат и позволяет оптимально регулировать затраты и контролировать фактические тенденции в изменениях норм во времени, применительно к сложившимся параметрам потребления ресурсов.

Не только функции планирования целевых показателей реализуются в процессе бюджетирования деятельности предприятия, но также и функции контроля – выявление возникших отклонений и наблюдение за выполнением плана.

В самом общем виде планирование – это описание задач, проектирование вероятных результатов и определение путей их достижения. Контроль – действие, способствующее реализации запланированных решений и предъявление оценки, которая обеспечивает обратную связь.

Контроль и планирование настолько тесно переплетены, что практически нельзя провести грань между ними, это связано с тем, что контроль осуществляться не может без плана или системы целей. В то же

время недостаток оценки уровня выполнения планов разрушает все достоинства планирования.

Бюджетирование – формализованный процесс планирования, который позволяет установить базы отчета для оценки фактических показателей функционирования деятельности предприятия. Сметы и бюджеты применяются для многих целей: они способствуют не только координированию и планированию экономической деятельности, информируют о ней управленческий и руководящий персонал, а также служат средством стимулирования и контроля, основой оценки эффективности деятельности руководящего персонала. Другими словами, бюджеты также могут использоваться в роли инструмента финансового контроля.

Цель бюджетного контроля – улучшение процесса принятия управленческих решений. Для выбора контрольной системы в соответствии с ее целью главным критерием является эффективность.

Кроме того, существует такой метод внутреннего контроля как система независимых проверок. К такой системе относится независимый аудит затрат. Целью аудита учета затрат в сельскохозяйственных предприятиях является установление обоснованности формирования и правильности учета издержек производства¹. В процессе проверки затрат сельскохозяйственного предприятия аудитором необходимо решить конкретные задачи (Рисунок 3.12).

Аудит затрат и цикла производства продукции необходимо проводить последовательно, соблюдая принципы, допущения и требования аудита. В связи с этим возникает необходимость разработки методики аудита затрат и цикла производства продукции на сельскохозяйственных предприятиях (Приложение 7).

Для начала необходимо определить задачи и цель аудита, какие функции должны быть осуществлены и учитывать заинтересованность внешних пользователей в достоверной информации, определить потребности внутренних пользователей информации. Затем необходимо

¹ Линкина, Е.В. Аудит затрат на производство / Е.В. Линкина, Е.Д. Халевинская // Аудит и финансовый анализ, 2006. - №1.

представить четко механизмы аудита и при проведении аудита в пределах этих механизмов масштабы маневренности. Далее необходимо создать последовательность этапов технологии аудита, от степени соблюдения которой зависит эффективность проведения аудита выпуска продукции, качество содержания затрат и выявления неиспользованных резервов.

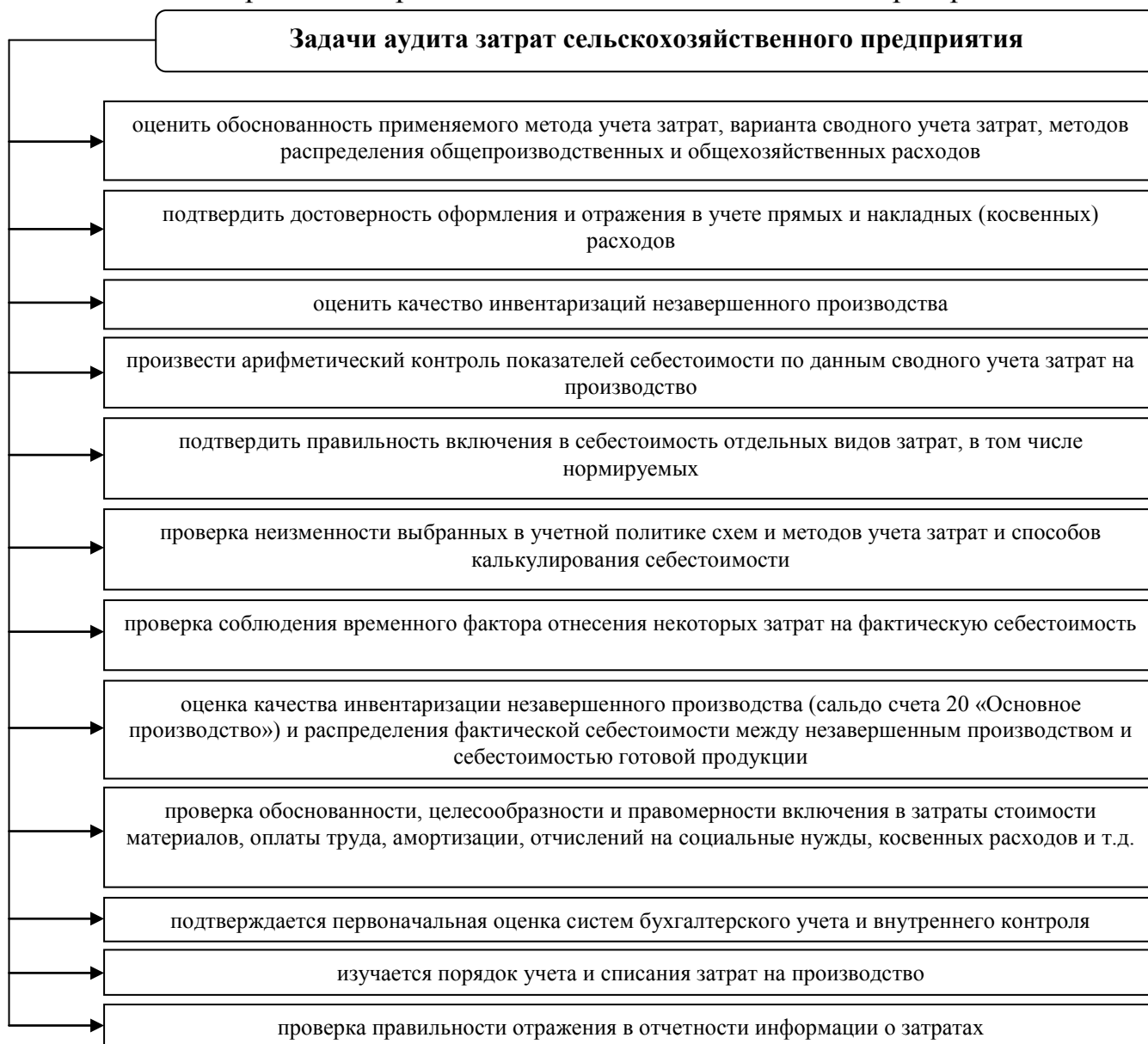


Рисунок 3.12 – Задачи аудита затрат сельскохозяйственного предприятия

Технология цикла производства продукции и аудита затрат без использования его форм и методических приемов не может быть осуществлена. Они обеспечивают упорядоченность содержания аудита, выражения ее в виде разнообразных результатов и предоставление полученных результатов внешним заинтересованным (в получении

аудиторского заключения) и внутренним пользователям информации.

При аудите цикла производства и затрат продукции аудиторы как внутренние, так и внешние, обязаны выполнять общепринятые основополагающие принципы, соблюдать требования и допущения аудита, позволяющие понять содержание федеральных правил (стандартов) аудита более глубоко.¹

Особенности проведения аудиторской проверки документального оформления затрат и выпуска готовой продукции сельскохозяйственными предприятиями представлена в таблице 3.15.

Таблица 3.15 – Особенности проведения аудиторской проверки документального оформления затрат и выпуска готовой продукции сельскохозяйственными предприятиями

Направления аудиторской проверки	Документы, подлежащие аудиторской проверке	Примечания
Аудит наличия и учета движения животных на выращивании и откорме	Книга учета движения животных и птицы на ферме, ведомости расхода кормов, отчеты о движении материальных ценностей	Проводятся контрольные инвентаризации наличия животных, остатков кормов и др.
	Журналом регистрации приплода и выращивания молодняка крупного рогатого скота - форма № 4-мол., книга учета осеменений и отелов крупного рогатого скота – форма № 3-мол., книга учета опоросов и приплода свиней - форма № 6-св.	Производится сопоставление актов на оприходование приплода животных с регистрами зоотехнического учета
	Акты и договоры контрактации скота у населения, счета-фактуры и приемные акты на покупку животных у организаций, акты приемки-передачи животных, безвозмездно поступивших в хозяйство, книга учета движения скота, отчеты о движении скота и птицы на ферме	Выявляются законность, правильность оценки и полноты оприходования приобретенных животных на стороне
	Сводный отчет о движении скота и птицы (форма № 102), ведомость аналитического учета животных (форма № 73-АПК), ведомость учета животных, находящихся у отдельных граждан на выращивании (форма № 75-АПК), журнал-ордер № 14-АПК	Проверяется правильность ведения синтетического и аналитического учета животных на выращивании и откорме, правильность записей на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» по соответствующим субсчетам, правильность корреспонденции счетов по операциям по движению скота и птицы
	Журнал-ордер № 14-АПК, Главная книга и отчет	Устанавливается соответствие данных аналитического учета с данными синтетического учета
Аудит учета затрат на производство	Записи на счетах 20 «Основное производство», субсчетам 1 «Растениеводство», 2 «Животноводство», 3 «Промышленное производство» и др., счету 23 «Вспомогательное	Проверяется правильность определения корреспондирующих счетов по хозяйственным операциям,

¹ Мозгалина, Е.А. Аудит: стадия планирования // Аудиторские ведомости. – 2005. - № 11.

	производство», субсчетам 1 «Ремонтные мастерские», 2 «Ремонт зданий и сооружений», 3 «Машино-тракторный парк», 4 - «Автомобильный транспорт» и др.	связанным с производством продукции (выполнением работ, услуг); правильность определения в аналитическом учете объектов учета; правильность построения калькуляционных статей затрат
	Учетных листы, накладные, акты на расход семян, использование удобрений, ядохимикатов и др.; журналы учета работ и затрат; производственные отчеты; лицевые счета по соответствующим видам производства и др., ведомости учета расхода кормов (форма СП-20)	Производится проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства; качество первичной учетной документации
	Лимитно-заборные карты, чеки, накладные и другими документы	Проверка подтверждений учета ТМЦ, используемых на производство продукции
	Журнал-ордер № 10-АПК, Главная книга	Проверяется правильность корреспонденции счетов по учету затрат на производство, выходу продукции (выполнению работ, услуг), оприходованию возвратных отходов, списанию калькуляционных разниц и проверка соответствия записей аналитического учета
Учет готовой продукции	Реестр приема зерна весовщиком (форма № СП-9), ведомость движения зерна и другой продукции (форма № СП-11), дневник поступления сельскохозяйственной продукции,	Проверка учета и оприходования готовой сельскохозяйственной продукции на склад
	Товарные накладные, накладные внутривозвратного назначения (форма №264-АПК), акты на выбытие животных и птицы (форма СП-54)	Проверка учета списания и реализации готовой сельскохозяйственной продукции покупателям и на собственные нужды

Порядок проведения аудита правильности оформления первичных документов учета затрат сельскохозяйственного предприятия¹ представлен на рисунке 3.13.

¹ Алборов, Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – М.: «Дело и сервис», 2009. – 432 с.

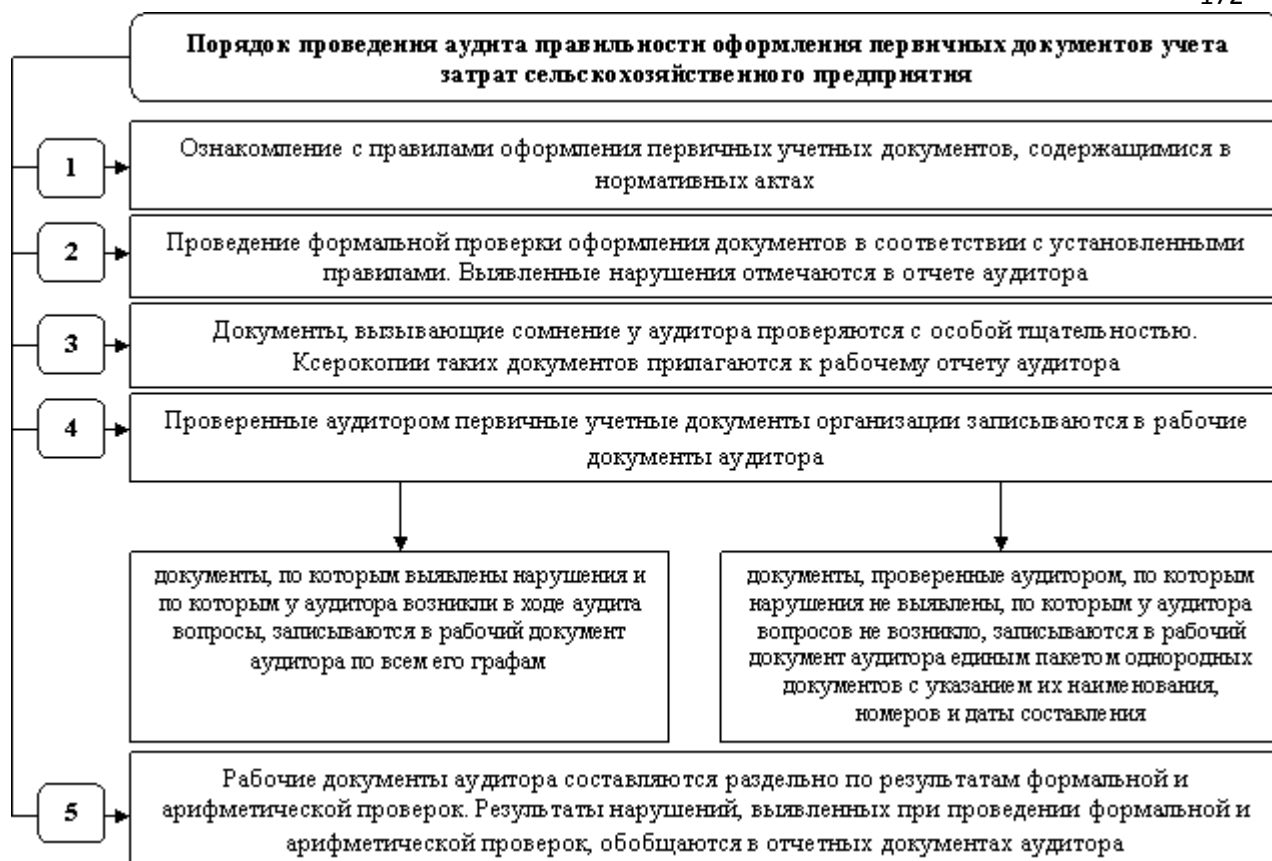


Рисунок 3.13 – Порядок проведения аудита правильности оформления первичных документов учета затрат сельскохозяйственного предприятия

Точное исчисление себестоимости – одна из предпосылок принятия обоснованных управленческих решений по организации производства и оптимизации прибыли. Контроль затрат и формирование достоверной себестоимости остаются важнейшим аспектом учетно-аналитического комплекса и информационного обеспечения управления.

Не будет являться результативным аудит затрат и цикла производства сельскохозяйственной продукции, если он не будет проходить последовательно, следуя принципам, допущениям и условиям аудита, а также не исполняя все пункты технологии аудита в связи с его механизмами. В виду этого появляется потребность создания концептуальной схемы модели внутреннего аудита затрат на производство и выпуска продукции на сельскохозяйственных предприятиях, представленной на рисунке 3.14.

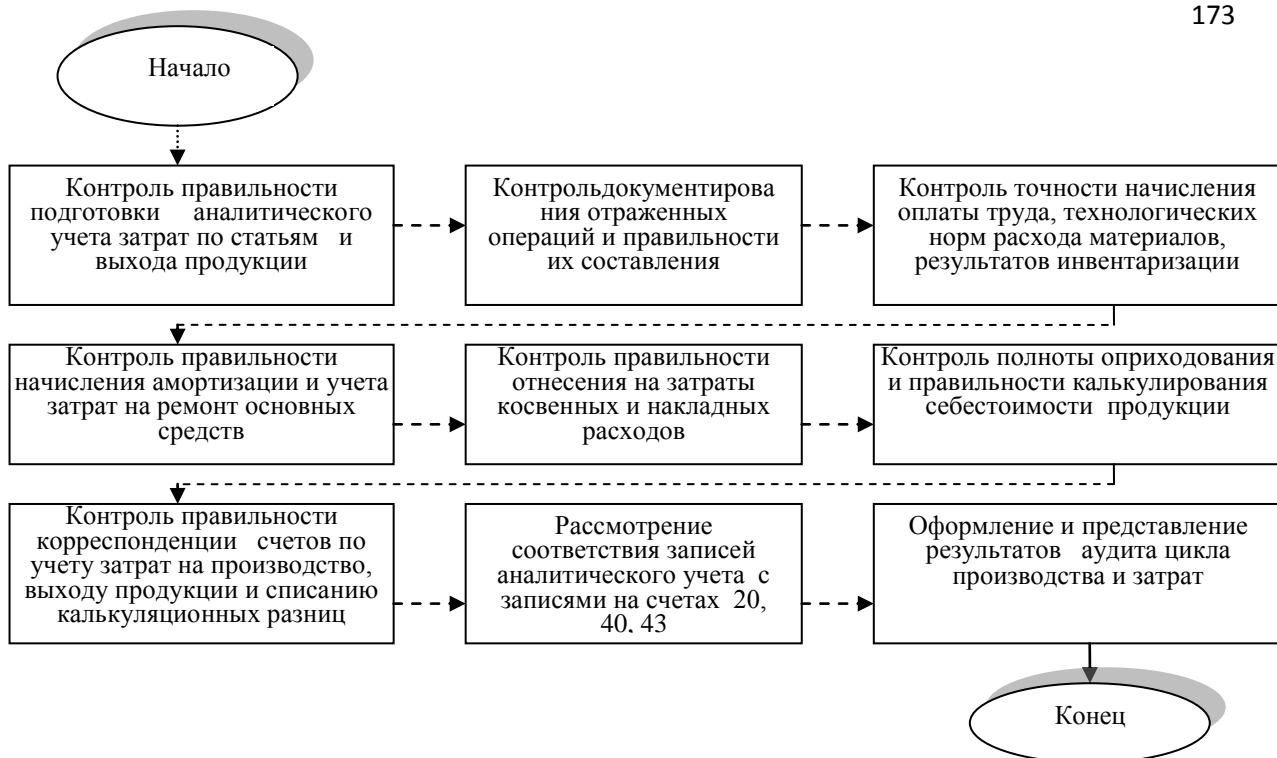


Рисунок 3.14 – Модель методики внутреннего аудита затрат на производство и выпуска продукции на сельскохозяйственных предприятиях

До начала документальной проверки изучаются организационные и технологические особенности предприятия, специализация и масштабы производственной деятельности. Определяется правильность используемого на практике метода учета производственных затрат и варианта сводного учета затрат на основе анализа учетной политики и особенностей производства, принимая во внимание, что сельскохозяйственная организация в соответствии со своей учетной политикой в бухгалтерском учете рассчитывает себестоимость продукции по методу неполной производственной себестоимости - методу «Директ-кост». Прямые переменные затраты сразу учитываются на счете 20 «Основное производство». Условно-переменные затраты в течение месяца учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании месяца списываются на счета учета прямых переменных затрат. Постоянные затраты сельскохозяйственной организации учитываются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», с которого по окончании месяца их списывают на счет 90 «Продажи».

Для доказательства первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство необходимо

использовать метод тестирования и установления уровня продуктивности систем. После того, как произведено тестирование определяется оценка безопасности систем и сопоставляется с первоначальной оценкой, принятой на стадии планирования. В случае, если оценка будет ниже первоначальной, то следует скорректировать объем и порядок выполнения иных аудиторских процедур. Тестирование градации оценок в иерархии приведены в таблице 3.16.

Таблица 3.16 - Градация оценок состояния (эффективности) внутривоздейственного контроля и системы учета затрат на производство продукции

1. Градации оценок состояния (эффективности) внутривоздейственного контроля (К) затрат на производство продукции	$K_1 - 0,1$	$K_2 - 0,3$	$K_3 - 0,4$	$K_4 - 0,6$	$K_5 - 0,7$
	низкий уровень	ниже среднего уровня	средний уровень	выше среднего уровня	высокий уровень
2. Градации оценок состояния (эффективности) системы учета (У) затрат на производство продукции:	$Y_1 - 0,3$	$Y_2 - 0,4$	$Y_3 - 0,5$	$Y_4 - 0,7$	$Y_5 - 0,8$
	низкий уровень	ниже среднего уровня	средний уровень	выше среднего уровня	высокий уровень

Проанализировав таблицу, можно сделать вывод о том, что состояние внутривоздейственного контроля затрат в организации находится между низким и ниже среднего уровнями эффективности:

$$K = \frac{K_2 + K_1 + K_2 + K_2 + K_1 + K_1 + K_1}{n} = \frac{0,3 + 0,1 + 0,3 + 0,3 + 0,1 + 0,1 + 0,1}{7} = \frac{1,3}{7} = 0,19$$

или 19%.

Риск средств контроля в данном случае составляет 81%.

Используя карту аудита эффективности учета и внутривоздейственного контроля затрат для отражения общей карты состояния системы учета и контроля путем тестирования, определяется эффективность системы учета затрат. Карта аудита эффективности учета представлена на рисунке 3.15.

Система учета затрат сельскохозяйственной организации также является неэффективной:

$$Y = \frac{Y_1 + Y_4 + Y_1 + Y_3 + Y_2 + Y_1 + Y_3 + Y_2}{n} = \frac{0,3 + 0,7 + 0,3 + 0,5 + 0,4 + 0,3 + 0,5 + 0,4}{8} = \frac{3,4}{8} = 0,4$$

или 42 %.

Производительность системы учета затрат в сельскохозяйственной организации - ниже среднего уровня эффективности, а неотъемлемый риск составляет 58%.

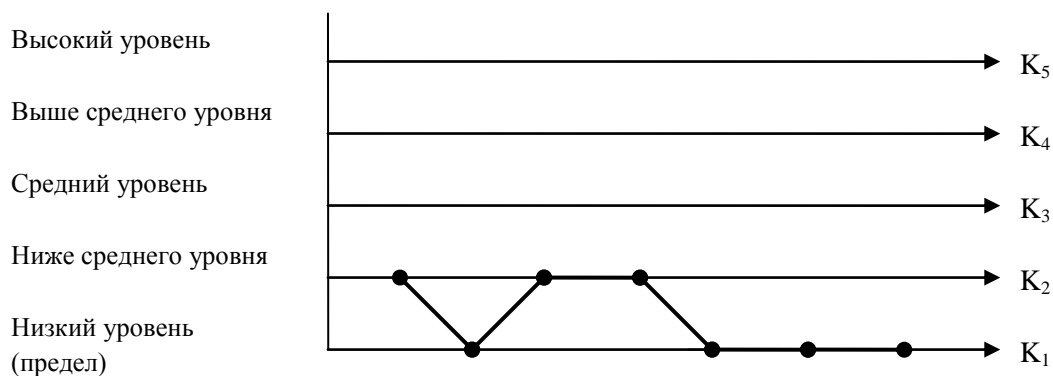


Рисунок 3.15 – Карта аудита эффективности учета сельскохозяйственной организации

Карта аудита эффективности внутривозвратного контроля сельскохозяйственной организации представлена на рисунке 3.16.

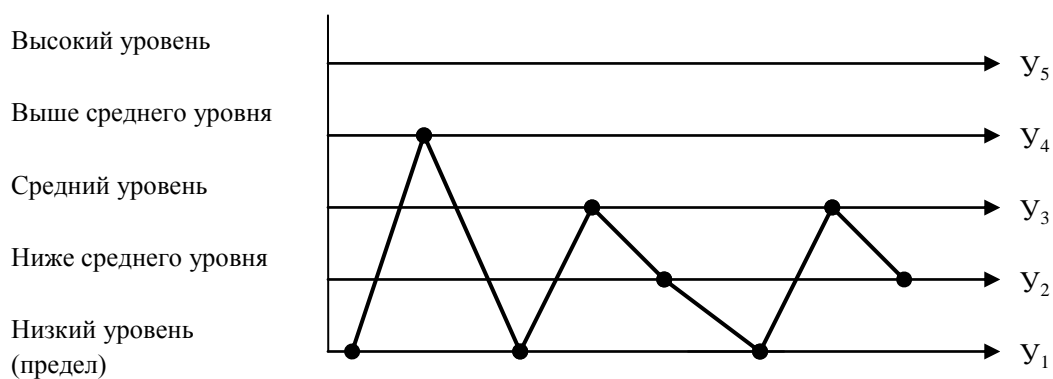


Рисунок 3.16 – Карта аудита эффективности внутривозвратного контроля сельскохозяйственной организации

На основании первичных документов, утвержденных в установленном порядке, ведется учет затрат в сельскохозяйственном производстве. В процессе изучения затрат необходимо убедиться, что они правильно документально оформлены и отражены на счетах бухгалтерского учета. Первичные документы, подтверждающие учет каждого вида затрат, должны содержать все обязательные реквизиты.

При проверке обоснованности отнесения материальных затрат сельскохозяйственной организации на себестоимость продукции было выявлено, что при списании материалов в производство на предприятии используются требования-накладные формы № М-11.

Топливо бухгалтер сельскохозяйственной организации списывает в

производство на основании путевых листов в соответствии с нормами расхода топлива. Путевые листы соответствуют требованиям, предъявляемые к их заполнению.

Во время проверки документов, отражающих расход материальных ресурсов, установлено, что материалы отпускались в производство с обмером и пересчетом, но на документах нет подписи должностных лиц, ответственных за правильное их использование в производстве.

Внимательной проверке подвергаются документы, удостоверяющие затраты на семена, способы охраны растений, удобрений. Затраты этих материальных ценностей проверяются не только в стоимостном выражении, но и в натуральном, для того, чтобы установить соблюдение правил: затраты на семена и посадочные материалы, технологические нормы затрат минеральных и органических удобрений. Данный контроль необходим, так как нарушение норм затрат указанных средств не даст положительного результата производства продукции растениеводства, а неоправданные растраты приведут к росту себестоимости произведенной продукции и к снижению ее качества. Документы по учету затрат труда фиксируют произведенные в отрасли растениеводства трудовые затраты на выполнение конкретных работ по возделываемым культурам и начисленную при этом оплату. Документы по учету затрат средств труда фиксируют затраты по использованным средствам труда, которые выражаются в начисленной амортизации.

Таким образом, в ходе аудита документального оформления затрат выявлено, что первичные документы соответствуют действующему законодательству, однако в процессе проверки документов, отражающих расход материальных ресурсов, установлено, что в документах нет подписи должностных лиц, ответственных за правильное их использование в производстве, а также проверяя обоснованность отнесения затрат на ремонт основных средств на затраты производства установлено, что данные затраты подтверждаются не всеми необходимыми документами.

Наличие правильно оформленных первичных документов, соответствующих действующему законодательству является очень важным, поскольку на основе первичных документов в бухгалтерии ведется синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции.

Одна из задач аудиторской проверки - установление правильности распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов между видами продукции. Необходимо убедиться, что выбранный метод применяется правильно и что он отвечает конкретным условиям организации.

В процессе аудита проверяются правильность и обоснованность отнесения затрат в дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные производства». Для этого анализируются первичные и сводные документы, на основании которых произведены записи по дебету указанных счетов.

В связи с тем, что в бухгалтерском учете сельскохозяйственной организации себестоимость продукции исчисляется по методу неполной производственной себестоимости – метод «Директ-костинг», общехозяйственные расходы, учитываемые в течение месяца на одноименном счете 26, в конце месяца списываются на счет 90 «Продажи».

В результате выборочной проверки правомерности списания материалов, в частности запасных частей на ремонт основных средств, на общепроизводственные расходы выявлено, что документальное оформление списания данных расходов, не соответствует необходимым требованиям.

Далее проверяется правильность расчета распределения накладных затрат сельскохозяйственной организации. Для этого рассчитывается удельный вес затрат на каждый вид продукции в общей сумме прямых затрат: пшеница – 42,88%, ячмень – 47,35%, просо – 6,74%, яровая пшеница - 3,03%. Определяется доля каждого вида продукции в сумме общепроизводственных затрат, подлежащих распределению. Общепроизводственные затраты составили – 806 636,25 руб., в т.ч: пшеница – 42,88% - 345 885,62 руб., ячмень – 47,35 % - 381 942,27 руб., просо – 6,74% - 54 367,28 руб., яровая пшеница – 3,03 % - 24 441,08 руб. Сложив суммы прямых затрат по каждому виду продукции с найденными расчетным путем общепроизводственными затратами получается сумма незавершенного производства каждого вида продукции: пшеница – 1 108 272,23 руб., ячмень – 1 223 905,48 руб., просо – 174 291,07 руб., яровая пшеница – 78 127,17 руб.

В результате аудиторской проверки накладных затрат и их распределения установлено, что затраты предприятия производственного

назначения обоснованно и правомерно списываются на счет 25 «Общепроизводственные расходы». Распределение общепроизводственных затрат производится правильно и соответствует методу, закрепленному в учетной политике предприятия.

Приступая к аудиту выпуска продукции и изучив положения учетной политики сельскохозяйственной организации выяснено, что учет выпуска продукции организован с использованием счета 40 «Выпуск продукции», готовая продукция оценивается по прямым затратам пропорционально прямым статьям затрат. Путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 «Выпуск продукции» за месяц отклонения фактической себестоимости продукции от плановой себестоимости не выявлены. В результате аудиторской проверки выпуска готовой продукции нарушений выявлено не было.

Таким образом, одним из наиболее важных компонентов в управлении предприятием является внутренний аудит, как функция, обеспечивающая оценку надежности, качества управления, состояния внутреннего контроля в организации.

Роль и значение внутреннего аудита в управлении предприятием в настоящее время оценена бизнесом. Наличие подразделения внутреннего аудита является положительным сигналом для потенциальных инвесторов и кредиторов, повышает инвестиционную привлекательность предприятий.

Управленческий контроль за соблюдением производственно-технологической дисциплины при производстве продукции сельского хозяйства обеспечивает достижение заранее заданного экономического эффекта, а также сохранение тенденций для выполнения производственных программ.

Главным принципом формирования системы управленческого контроля затрат на производство в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственных предприятий является то, что руководитель центра затрат отвечает только за те затраты, на которые он может повлиять. При этом контрольная функция за формированием затрат должна быть закреплена только за одним центром затрат и не допускается закрепление отдельной функции за двумя или несколькими центрами затрат, а закрепление нескольких контрольных функций за одним центром затрат возможно.

4 КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ ПОДСИСТЕМА ФОРМИРОВАНИЯ СТОИМОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ (БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ) ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА МСФО

4.1 Теоретические аспекты и анализ формирования стоимости биологических активов

На этапе перехода экономики сельского хозяйства к рыночным отношениям большое значение приобретают вопросы совершенствования информационного обеспечения в управлении сельскохозяйственными предприятиями, и ведущая роль в этом принадлежит учетно-аналитическому комплексу, развитие которого обусловлено необходимостью учитывать все специфические особенности сельского хозяйства, при этом наиболее весомое значение оказывают знание технологий и структуры организации производства, условия обеспечения материально-техническими ресурсами и реализация конечного продукта деятельности. Именно эти аспекты сельского хозяйства позволяют выбрать оптимальный перечень первичной учетной документации, разработать рациональную схему документооборота, установить количество и сроки проведения инвентаризации, разработать рабочий план счетов, выбрать прогрессивную ведение учетных процедур, определить объем и содержание внутренней и внешней отчетности.

С развитием рыночных отношений в сельскохозяйственной сфере производства и реализации продукции необходимо формировать эффективную систему управления сельскохозяйственной деятельностью, что напрямую связано с результативной организацией учетно-аналитического комплекса¹. Для достижения поставленной цели требуется сделать более активные шаги по модернизации учетно-аналитических процедур в соответствии с общепризнанными принципами и методами международных стандартов финансовой отчетности. В мировой практике

¹ Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник – 3-е изд., испр. и доп. М.: ИНФРА-М, 2007, - 512 с.

регулирует аграрный сектор экономики МСФО 41 «Сельское хозяйство» (Рисунок 4.1).

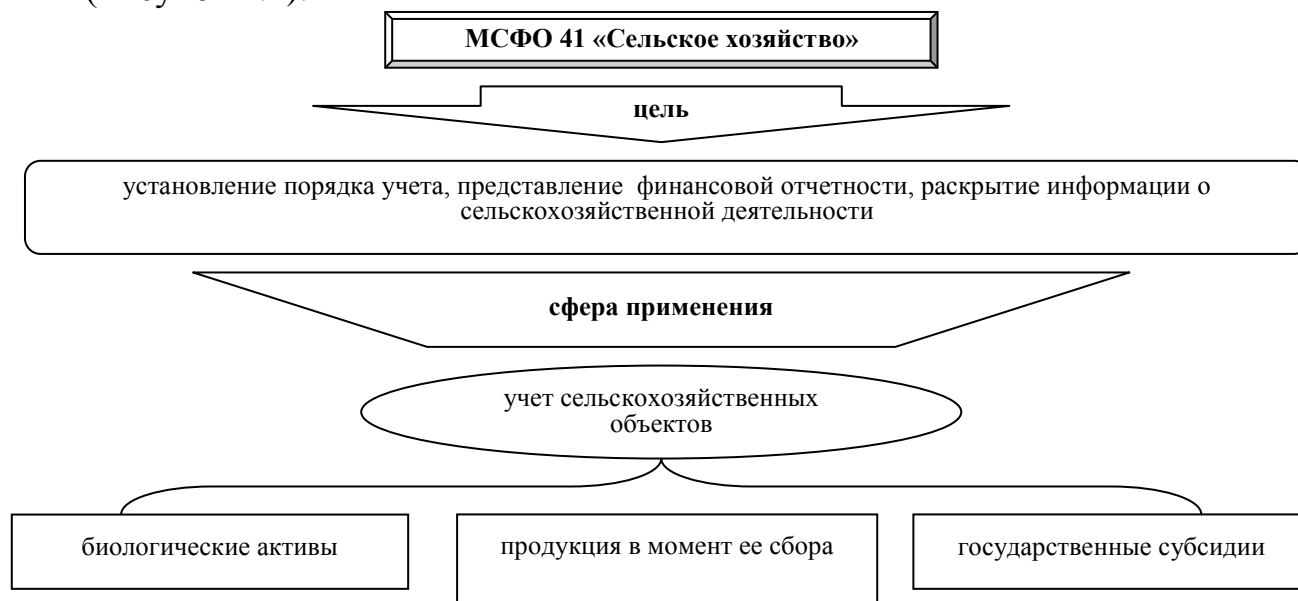


Рисунок 4.1 – Концепция МСФО 41 «Сельское хозяйство»

В МСФО 41 «Сельское хозяйство» установлен порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности.

В соответствии с МСФО, сельскохозяйственная деятельность представляет собой управление биотрансформацией растений и животных с целью продажи¹, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов, основные характеристики которой представлены на рисунке 4.2.

Сельскохозяйственная деятельность предполагает оценку и контроль качественных и количественных показателей биотрансформации, которая приводит к росту количества животных и растений, улучшению их качественных характеристик или к дегенерации, то есть уменьшению количества животных и растений, ухудшению их качественных характеристик, а также к воспроизводству дополнительного количества животных и растений, получению сельскохозяйственной продукции.

¹ Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2004, - 352 с.

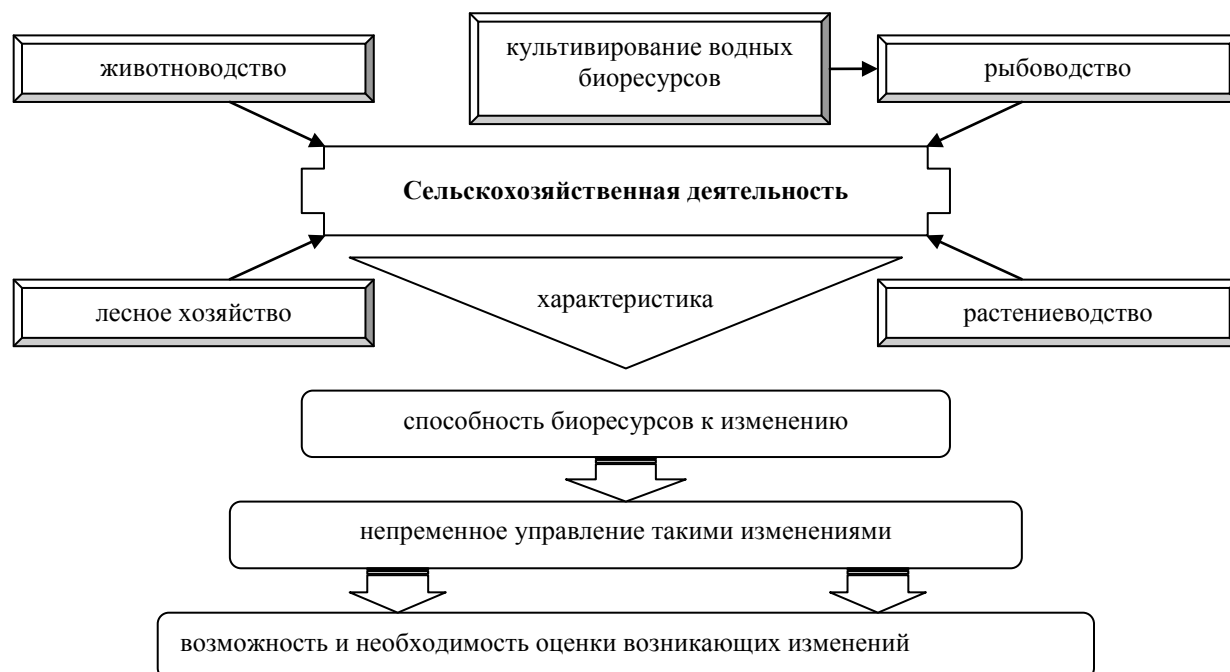


Рисунок 4.2 – Основные характеристики сельскохозяйственной деятельности

МСФО 41 «Сельское хозяйство» устанавливает порядок отражения биологических активов, которые рассматриваются в качестве животных или растений. В современной науке существует множество авторских определений понятия «биологические активы». Исходя из существующих авторских трактовок, целесообразно выделить следующие направления в подходах к определению данной категории (Рисунок 4.3).

Для эффективной оценки биологических активов можно представить следующую их классификацию (Рисунок 4.4).

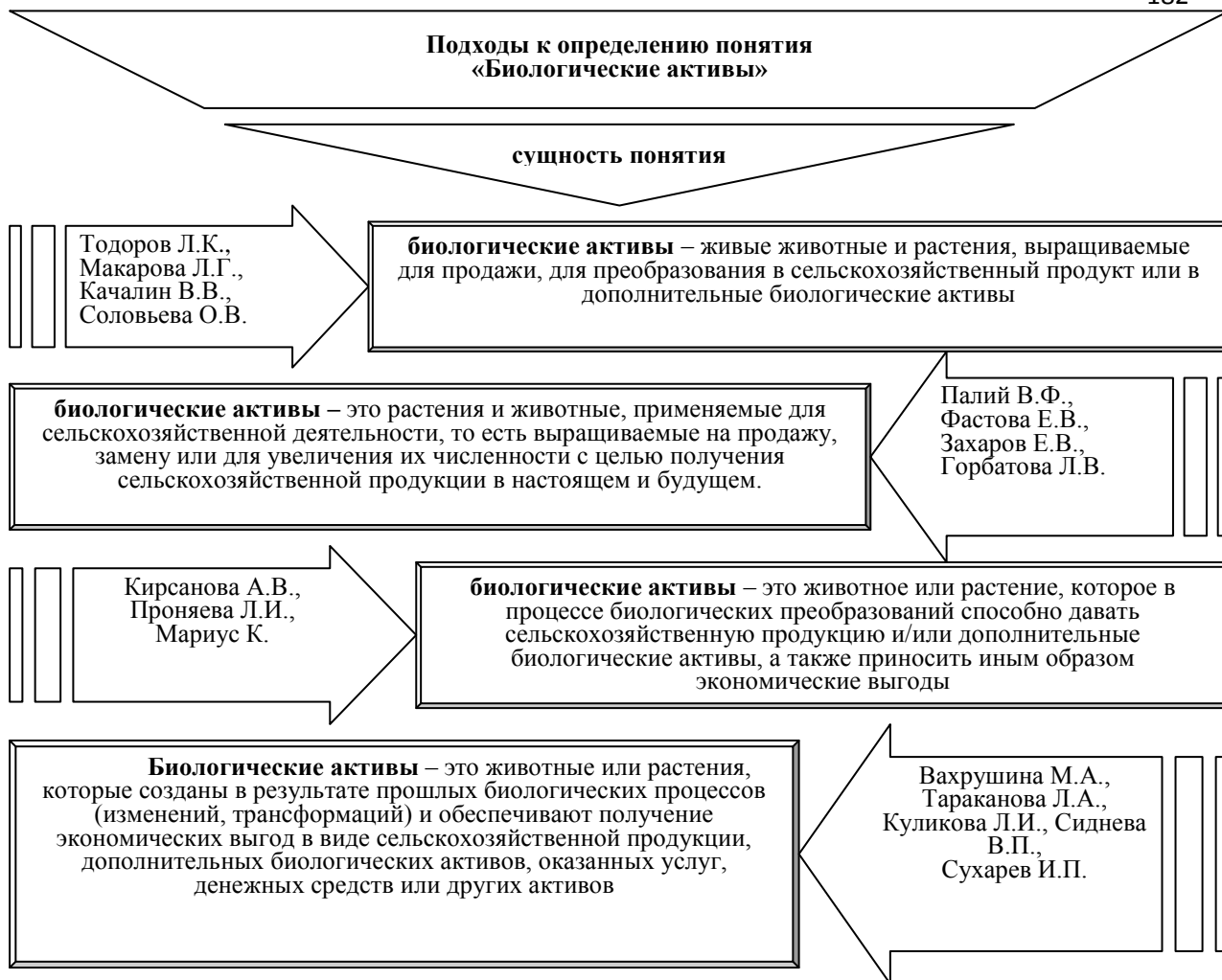


Рисунок 4.3 – Подходы к определению понятия «биологические активы»

Условия признания и оценки биологических активов определяются в полном соответствии с принципами МСФО 41 «Сельское хозяйство». Биологические активы могут быть признаны в бухгалтерском учете организации, осуществляющей сельскохозяйственную деятельность, при соответствующих условиях (Рисунок 4.5).

Наличие контроля в отношении биологического актива может быть доказано на основании законных прав собственности на него или на землю, с которой неразрывно связан биологический актив, что подтверждено договорами долгосрочной аренды или лизинга, соответствующим клеймением животных в момент их рождения или отлучения и иными фактами.

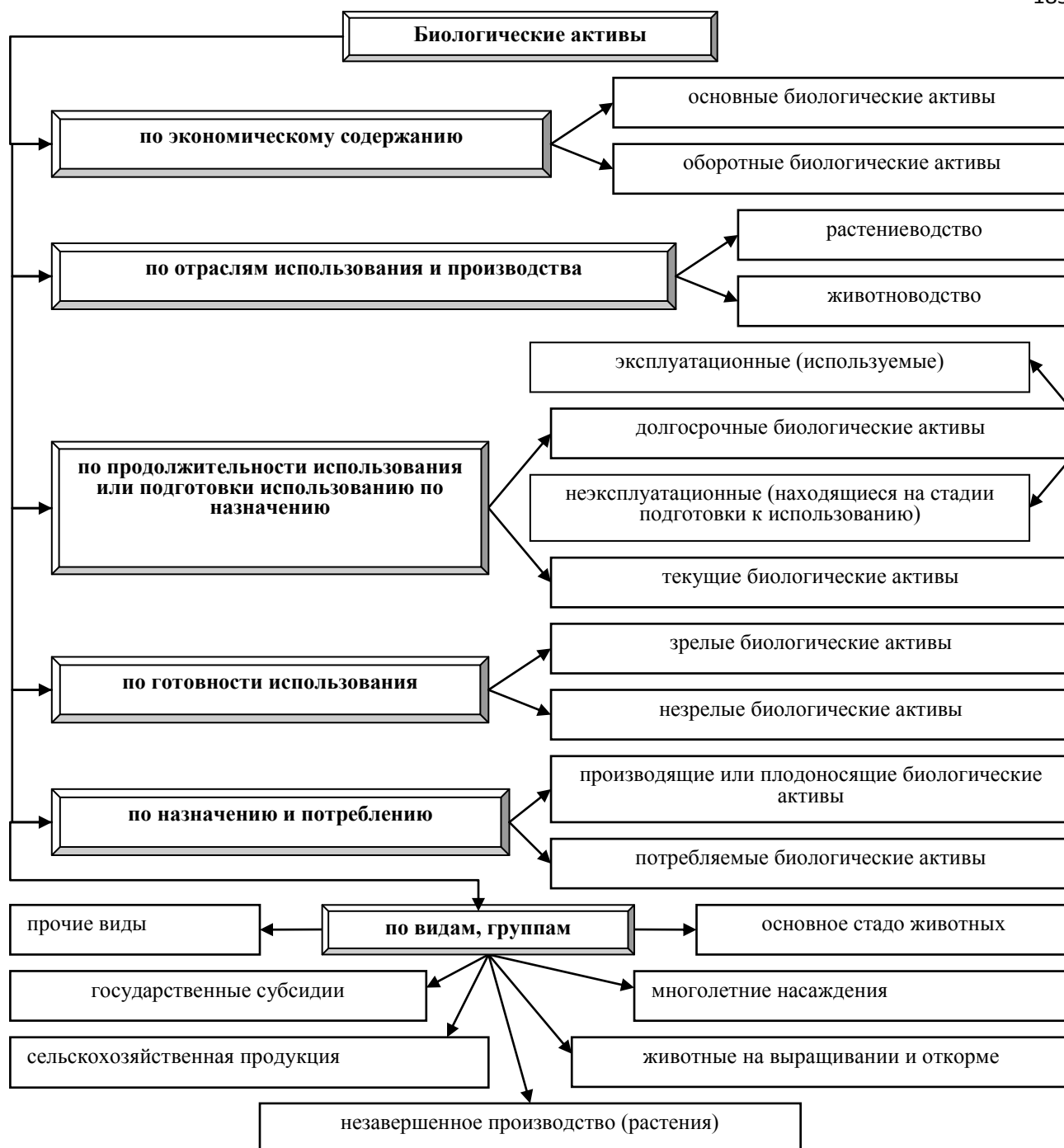


Рисунок 4.4 – Классификация биологических активов

Биологический актив согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов.

Биологические активы могут быть признаны в учете сельскохозяйственного предприятия в случаях: если оно контролирует данный актив в результате прошлых событий; если существует вероятность

получения в будущем экономических выгод от актива в виде сельскохозяйственной продукции и других поступлений; если справедливую стоимость или себестоимость актива можно определить с достаточной степенью надежности.

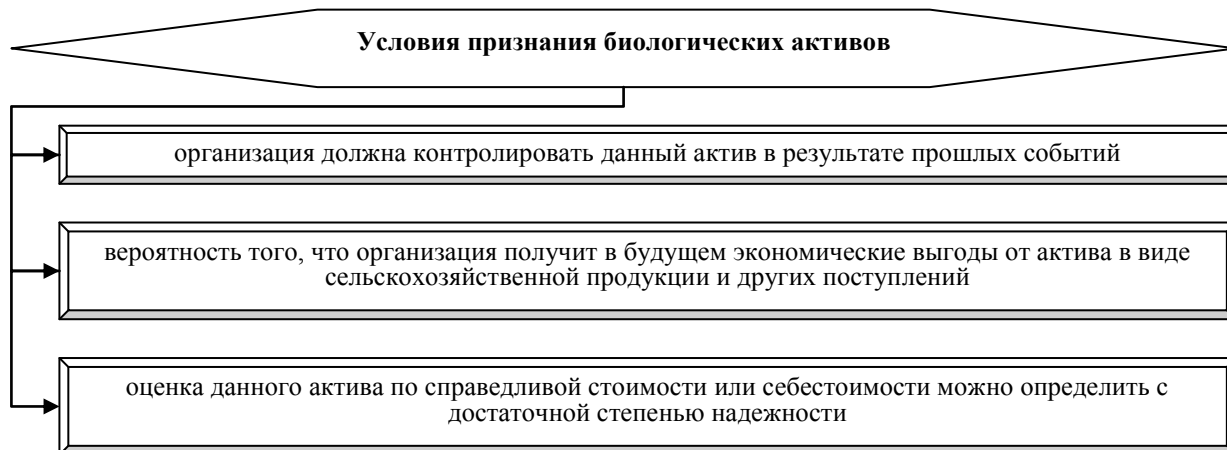


Рисунок 4.4 – Условия признания биологических активов

Таким образом, согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» биологический актив первоначально и по состоянию на каждую отчетную дату оценивается по справедливой стоимости, определяемой по правилам МСФО 13 «Оценка по справедливой стоимости» за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции.

В МСФО 13 приводится разъяснение определения справедливой стоимости, определена единая концепция того, как следует ее рассчитывать. Согласно положениям стандарта справедливая стоимость - это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки (цена выхода).¹

Для целей проведения оценки необходимо обусловить определенный актив или обязательство, подлежащее оценке; для нефинансового актива – метод использования актива, планируемый для целей оценки; наиболее благоприятный рынок; методику оценки; начальные данные для выбранной методики оценки на основании допущений участника рынка.

¹ МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости»

Модель подхода к оценке справедливой стоимости представлена на рисунке 4.5.

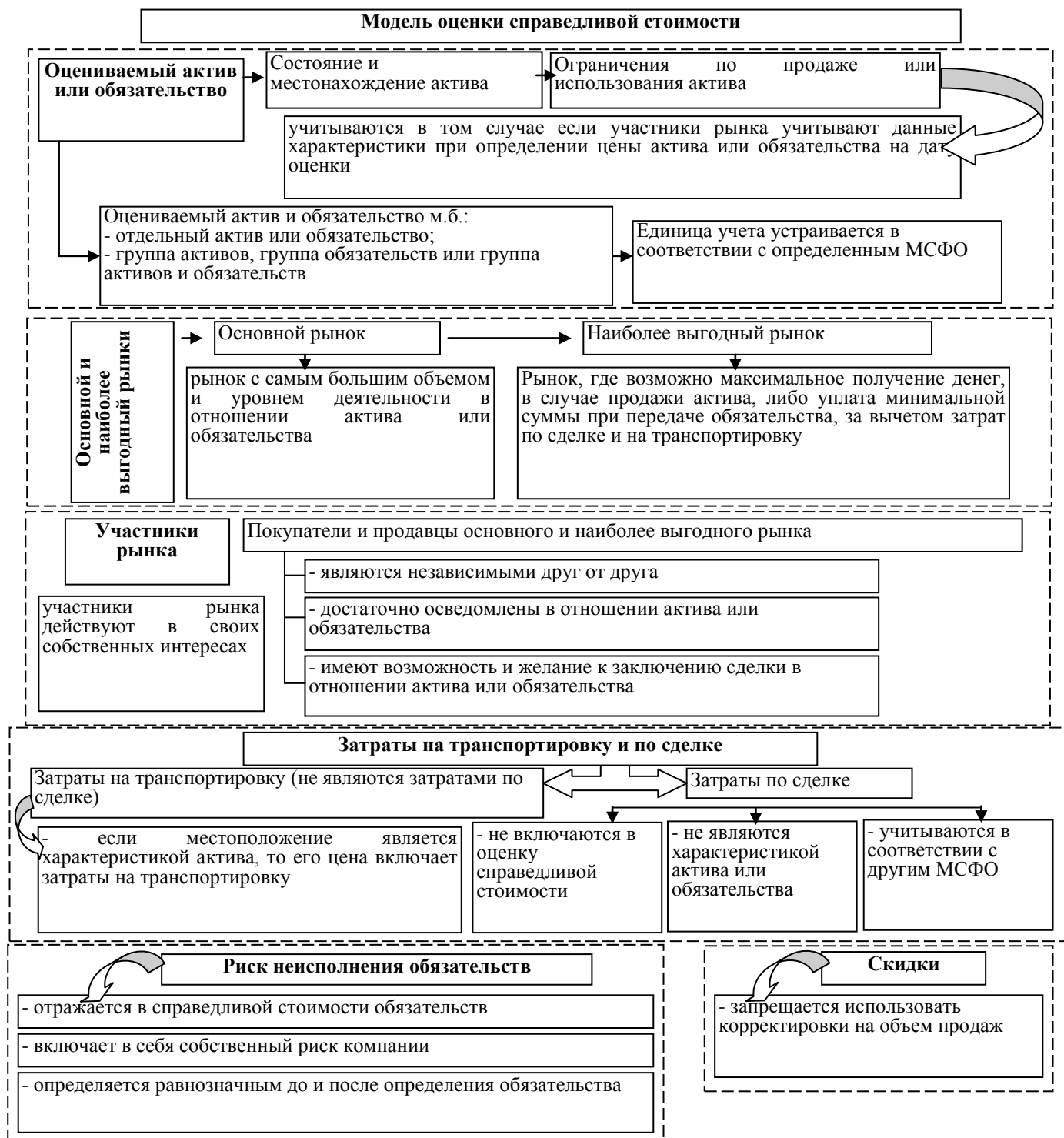


Рисунок 22 – Модель подхода к оценке справедливой стоимости по МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости»

МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости» используется, если другой стандарт разрешает применять оценку справедливой стоимости или представление информации об оценках справедливой стоимости.

Организация должна применять методы оценки, соответствующие обстоятельствам и для которых имеются данные, достаточные для оценки справедливой стоимости.

Цель применения определенного метода оценки состоит в том, чтобы определить цену, по которой возможно совершение сделки на добровольной основе по продаже актива или передаче обязательства между участниками рынка на дату оценки в современных условиях рынка.

Стандарт предусматривает возможность использования одного метода оценки, в конкретных случаях возможно применение нескольких методов оценки, в таком случае результаты должны оцениваться путем анализа целесообразности сферы значений, отмеченных данными результатами.

Если цена сделки является справедливой стоимостью при первоначальном признании и в последующих этапах для оценки справедливой стоимости будет использоваться метод оценки, где применяются ненаблюдаемые исходные данные, то такой метод оценки должен быть сформирован таким образом, чтобы при первоначальном признании результат, полученный при употреблении данного метода оценки, был равен цене сделки.

Методы оценки, применяемые для определения справедливой стоимости, должны использоваться последовательно. При этом нужно вносить изменение в метод оценки или его применение, если такое изменения приводит к получению оценки, равной справедливой стоимости или наиболее точно представляющей ее в сложившихся обстоятельствах. В МСФО 13 предлагается использовать методики оценки, представленные на рисунке 4.6.¹

Для того, чтобы добиться наибольшей последовательности и сопоставимости оценок справедливой стоимости и раскрытия соответствующей информации, МСФО 13 устанавливает иерархию справедливой стоимости, которая делит исходные данные для методов оценки, используемых для расчета справедливой стоимости, на три уровня. Иерархия справедливой стоимости отдает наибольший приоритет котируемым ценам (некорректируемым) на активных рынках для

¹ МСФО 13

идентичных активов или обязательств (исходные данные 1 Уровня) и наименьший приоритет ненаблюдаемым исходным данным (исходные данные 3 Уровня).



Рисунок 4.6 – Методики оценки справедливой стоимости, предлагаемые МСФО 13

В некоторых случаях исходные данные, используемые для оценки справедливой стоимости актива или обязательства, могут быть разделены на категории в пределах различных уровней иерархии справедливой стоимости. В таких случаях оценка справедливой стоимости полностью относится к тому же уровню иерархии справедливой стоимости, к которому относятся исходные данные наиболее низкого уровня, который является существенным для оценки в целом. Определение значимости конкретных исходных данных для оценки в целом требует применения суждения, учитывающего факторы, специфические для актива или обязательства.

Корректировки, необходимые для получения оценок, основанных на справедливой стоимости (например, расходы на продажу) при оценке справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу не должны учитываться при определении уровня в иерархии справедливой стоимости, к которому относится оценка справедливой стоимости.

Наличие уместных исходных данных и их относительная субъективность могут повлиять на выбор приемлемых методов оценки, однако иерархия справедливой стоимости отдает приоритет исходным данным для методов оценки, а не методам оценки, используемым для оценки справедливой стоимости.

Если наблюдаемые исходные данные требуют корректировки с использованием ненаблюдаемых исходных данных и такая корректировка приводит к получению значительно более высокой или более низкой оценки справедливой стоимости, получаемая в результате этого оценка будет относиться к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости. Если участник рынка учитывал бы влияние ограничения на продажу актива при установлении цены на актив, то предприятие корректировало бы котируемую цену с учетом влияния данного ограничения. Если такая котируемая цена представляет собой исходные данные 2 Уровня, а корректировка представляет собой ненаблюдаемые исходные данные, которые являются существенными для оценки в целом, то данная оценка относилась бы к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости.

Исходные данные 1 Уровня – это котируемые цены (некорректируемые) на активных рынках для идентичных активов или обязательств, к которым предприятие может получить доступ на дату оценки.

Котируемая цена на активном рынке представляет собой наиболее надежное доказательство справедливой стоимости и должна использоваться для оценки справедливой стоимости без корректировки всякий раз, когда она доступна.

Исходные данные 1 Уровня будут доступны для многих финансовых активов и финансовых обязательств, некоторые из которых могут быть обменены на многочисленных активных рынках. Таким образом, особое

внимание в пределах 1 Уровня уделяется определению:

- 1) основного рынка для актива или обязательства или, при отсутствии основного рынка, наиболее выгодного рынка для актива или обязательства;
- 2) того может ли предприятие участвовать в операции с активом или обязательством по цене данного рынка на дату оценки.

Предприятие должно корректировать исходные данные 1 Уровня только в следующих случаях:

- 1) когда предприятие удерживает большое количество аналогичных (но неидентичных) активов или обязательств, которые оцениваются по справедливой стоимости, а котируемая цена на активном рынке существует, но не является доступной в любой момент, для каждого из данных активов или обязательств по отдельности. В таком случае в качестве практического подручного средства предприятие может оценивать справедливую стоимость, используя альтернативный метод оценки, который не основывается исключительно на котируемых ценах (например, матричное ценообразование). Однако использование альтернативного метода оценки приводит к получению оценки справедливой стоимости, которая относится к более низкому уровню в иерархии справедливой стоимости;

- 2) когда котируемая цена на активном рынке не представляет собой справедливую стоимость на дату оценки. Так, может обстоять дело, когда, например, существенные события имеют место после закрытия рынка, но до наступления даты оценки. Предприятие должно установить и последовательно применять политику идентификации таких событий, которые могут повлиять на оценку справедливой стоимости. Однако, если котируемая цена корректируется с учетом новой информации, такая корректировка приводит к получению оценки справедливой стоимости, которая относится к более низкому уровню в иерархии справедливой стоимости;

- 3) при оценке справедливой стоимости обязательства или собственного долевого инструмента предприятия с использованием котируемой цены на идентичную единицу, которая продается как актив на активном рынке, и такая цена должна корректироваться с учетом факторов, специфических для единицы или актива. Если корректировка котируемой

цены актива не требуется, результатом будет получение оценки справедливой стоимости, относимой к 1 Уровню в иерархии справедливой стоимости. Однако, любая корректировка котируемой цены актива приведет к получению оценки справедливой стоимости, относимой к более низкому уровню в иерархии справедливой стоимости.

Если предприятие удерживает позицию отдельного актива или обязательства, а актив или обязательство продается на активном рынке, справедливая стоимость данного актива или обязательства должна оцениваться в пределах 1 Уровня в размере суммы, полученной при умножении котируемой цены на отдельный актив или обязательство на их количество, удерживаемое предприятием.

Исходные данные 2 Уровня - это данные, которые не являются котируемыми ценами, включенными в 1 Уровень, и которые прямо или косвенно являются наблюдаемыми для актива или обязательства.

Если актив или обязательство имеет определенный (договорной) период, то исходные данные 2 Уровня должны быть наблюдаемыми для практически всего срока действия актива или обязательства. Исходные данные 2 Уровня включают следующее:

- котируемые цены на аналогичные активы или обязательства на активных рынках;
- котируемые цены на идентичные или аналогичные активы или обязательства на рынках, которые не являются активными;
- исходные данные, за исключением котируемых цен, которые являются наблюдаемыми для актива или обязательства.

Корректировки исходных данных 2 Уровня меняются в зависимости от факторов, специфических для актива или обязательства. К таким факторам относят:

- состояние или местонахождение актива;
- степень, в которой исходные данные относятся к единицам, которые сопоставимы с активом или обязательством;
- объем или уровень деятельности на рынках, на которых наблюдаются эти исходные данные.

Корректировка исходных данных 2 Уровня, которые являются

существенными для оценки в целом, может привести к получению оценки справедливой стоимости, которая относится к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости, если для корректировки используются существенные ненаблюдаемые исходные данные.

Исходные данные 3 Уровня - это ненаблюдаемые исходные данные для актива или обязательства.

Ненаблюдаемые исходные данные должны использоваться для оценки справедливой стоимости в том случае, если уместные наблюдаемые исходные данные не доступны, таким образом учитываются ситуации, при которых наблюдается небольшая, при наличии таковой, деятельность на рынке в отношении актива или обязательства на дату оценки. Однако цель оценки справедливой стоимости остается прежней, то есть выходная цена на дату оценки с точки зрения участника рынка, который удерживает актив или имеет обязательство. Следовательно, ненаблюдаемые исходные данные должны отражать допущения, которые участники рынка использовали бы при установлении цены на актив или обязательство, включая допущения о риске.

Допущения о риске включают риск, присущий конкретному методу оценки, используемому для расчета справедливой стоимости (такому как модель ценообразования), и риск, присущий исходным данным метода оценки. Оценка, не включающая корректировку с учетом рисков, не будет представлять оценку справедливой стоимости, если участники рынка будут включать такую корректировку при установлении цены на актив или обязательство.

Предприятие должно разработать ненаблюдаемые исходные данные, используя всю информацию, доступную в сложившихся обстоятельствах, которая может включать собственные данные предприятия. При разработке ненаблюдаемых исходных данных предприятие может начать со своих собственных данных, но оно должно корректировать эти данные, если обоснованно доступная информация указывает на то, что другие участники рынка использовали бы другие данные или существует какая-то информация, специфическая для предприятия, которая недоступна для других участников рынка (например, синергия, специфическая для

предприятия). Предприятию нет необходимости прилагать чрезмерные усилия, чтобы получить информацию о допущениях участников рынка. Однако предприятие должно учитывать всю информацию о допущениях участников рынка, которая является обоснованно доступной. ненаблюдаемые исходные данные, разработанные в соответствии с вышеописанной процедурой, считаются допущениями участников рынка и удовлетворяют цели оценки справедливой стоимости.¹

В МСФО 41 «Сельское хозяйство» предусмотрена невозможность достаточно надежной оценки справедливой стоимости: в момент первоначального признания биологического актива организация не имеет информации о соответствующих рыночных ценах и показателях, а любые альтернативные расчеты справедливой стоимости не отличаются надежностью. В таком случае биологический актив оценивается по себестоимости за вычетом накоплений амортизации и убытков от обесценения данного актива².

Стандарт исходит из того, что справедливую стоимость сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора можно всегда рассчитать с достаточной степенью надежности. Во всех случаях ее первоначальная оценка в момент сбора и признания в учете производится только по справедливой стоимости. В некоторых случаях себестоимость биологического актива может быть приблизительно равна справедливой стоимости, например, когда с момента осуществления первоначальных затрат не происходит значительной биотрансформации из-за незначительности времени от возникновения актива до отчетной даты или когда не ожидается существенного влияния биотрансформации на цену из-за медленного протекания данного процесса.

Таким образом, согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» регулирует принципы признания и оценки биологических активов, в соответствии с которыми они должны оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов.

¹ МСФО 13

² Сиднева В.П. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. – М.: КНОРУС. 2007, - 218 с.

Функционирование предприятия в условиях рыночной экономики требует хорошо отлаженного механизма получения бухгалтерской информации на базе международных и национальных стандартов учета¹. В России вопросы бухгалтерского учета сельскохозяйственной деятельности в соответствии с МСФО рассматриваются лишь в научных трудах с позиции методологии составления и представления публичной отчетности, формировании или трансформации учета, как предмет исследования учет биологических активов в настоящее время еще не являются детально разработанными.

Существуют различные методики учета биологических активов.

Островский О.М. предлагает дополнение существующего плана счетов субсчетами по учету биологических активов и изменение счета 11 «Животные на выращивании и откорме» на новый счет по учету в совокупности всех краткосрочных биологических активов, под названием – «Краткосрочные биологические активы». Это не требует существенных изменений в существующем плане счетов и будет более понятно с точки зрения российской системы учета.

Биологические активы подразделяются на долгосрочные и краткосрочные, в связи чем они относятся к разным разделам баланса и плана счетов: долгосрочные – к разделу I «Внеоборотные активы», а краткосрочные – к оборотным средствам, то есть к разделу II «Производственные запасы». В первом разделе свободный счет 06 можно использовать для учета долгосрочных биологических активов, а так как нет свободного счета для учета амортизации биологических активов, то, по его мнению, будет целесообразнее выделить долгосрочные биологические активы в качестве субсчета на счете 01 «Основные средства» - субсчет 6 «Долгосрочные зрелые биологические активы»². Для амортизации предлагается использовать счет 02 «Амортизация основных средств» субсчет «Амортизация долгосрочных зрелых биологических активов» (Рисунок 4.9).

¹ Фастова Е.В., Алборов Р.А., Концевая С.М. Учет биологических активов в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» / Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, № 1, 2008. – с. 33-39

² Островский О.М. Проблемы регулирования бухгалтерского учета в России в условиях его реформирования и перехода на МСФО // Бухгалтерский учет – 2003. № 14 – с. 15.

активов на отчетную дату. Доходами так же признаются государственные субсидии, относящиеся к биологическим активам. Расходами на сельскохозяйственную деятельность состоят из стоимости израсходованных материальных запасов, расходов на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизационных отчислений и других расходов обычной деятельности¹.

Фастова Е.В., Алборов Р.А., Концевая С.М. выделяют модель учета расходов, доходов, чистой прибыли (убытка) в результате управления биотрансформацией биологических активов (Рисунок 4.10).

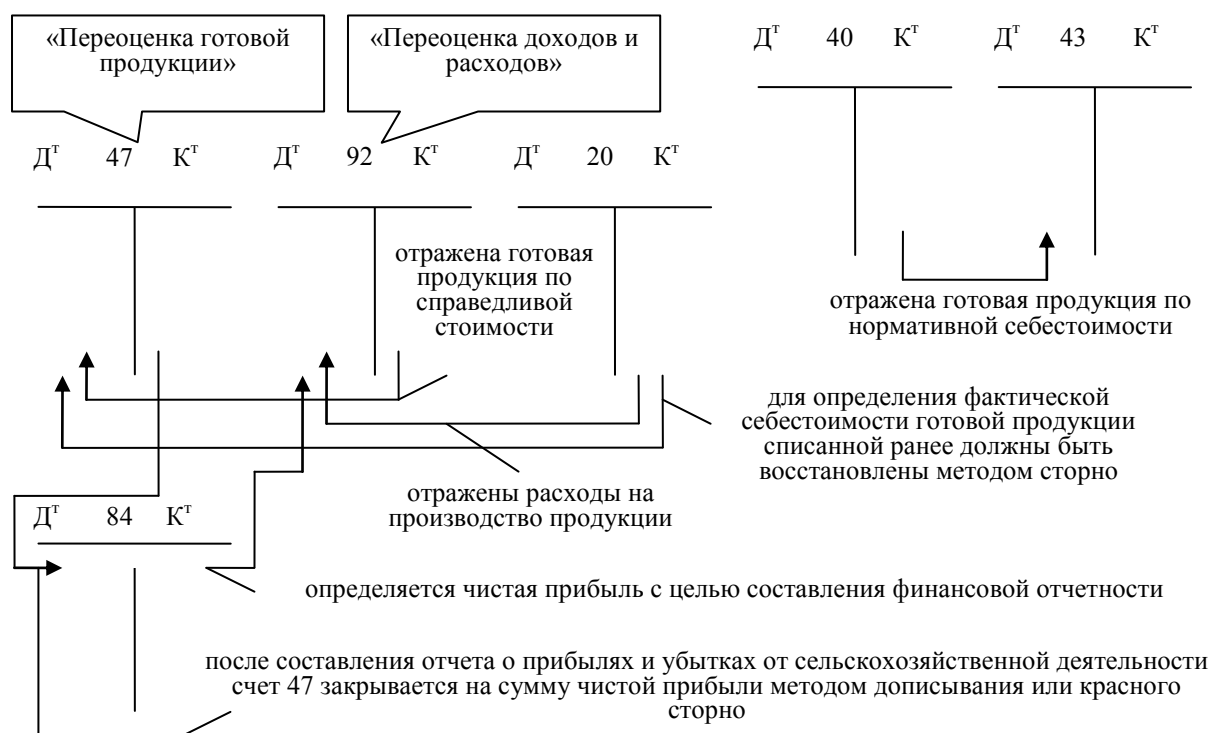


Рисунок 4.10 – Модель учета расходов, доходов, чистой прибыли в результате управления биотрансформацией биологических активов

Аналогично авторы вводят модель учета кормов, побочной продукции собственного производства, животных на выращивании и откорме. Эти биологические активы отражены на рисунке 4.11.

¹ Фастова Е.В, Алборов Р.А., Концевая С.М. Учет биологических активов в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2008. - № 1. – с. 33-39

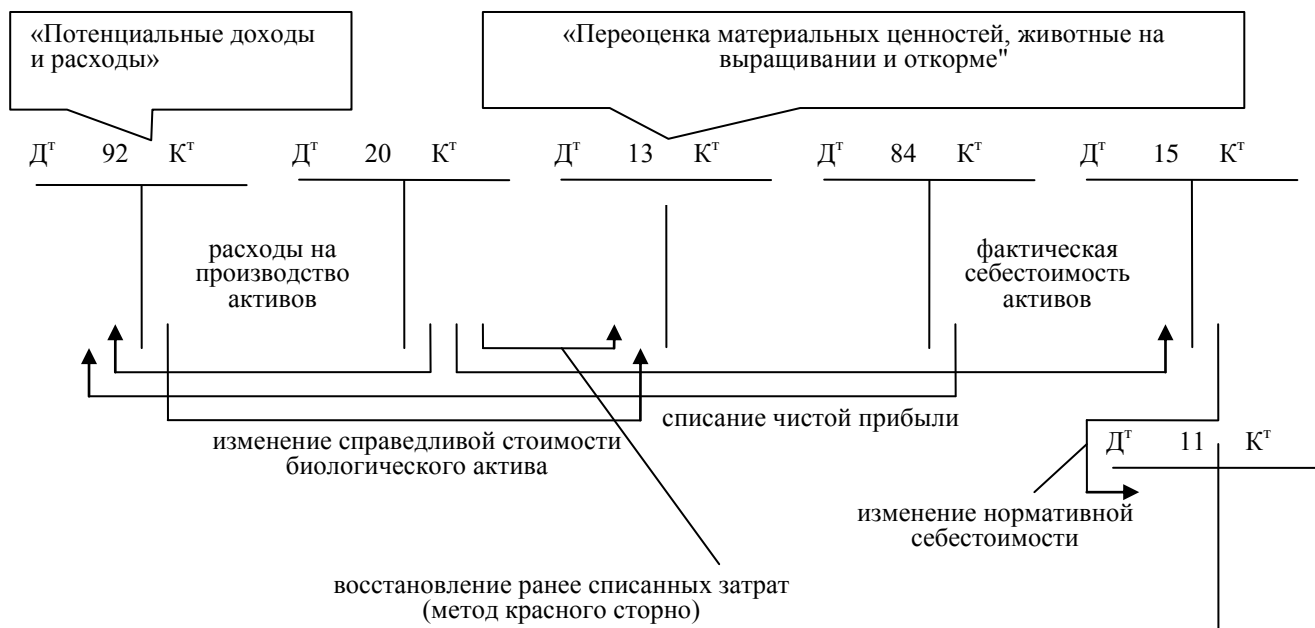


Рисунок 4.11 – Модель учета кормов

Таким образом, в бухгалтерском учете и отчетности биологические активы отражаются по справедливой стоимости, в то же время не нарушается общий порядок учета основных средств. Рассмотрев модели бухгалтерский учет биологических активов при переходе на МСФО 41 «Сельское хозяйство», можно сделать вывод о том, что российская система учета сельскохозяйственной деятельности при переходе на международные стандарты столкнется с трудностями определения справедливой стоимости активов, введения нового плана счетов, введение новых нормативных актов. Кроме того, необходимо будет провести повышение профессиональной квалификации специалистов, однако при этом существуют и положительные критерии: российская агропромышленная сфера экономики выйдет на новый мировой рынок, появятся потенциальные инвесторы, готовые вкладывать средства в экономику сельского хозяйства.

Для того, чтобы российские организации вели учет в соответствии с международными стандартами, признанными практически во всем мире, необходимо сформировать и предложить методику ведения бухгалтерского учета сельскохозяйственных предприятий на основе ПБУ «Учет биологических активов», основой для разработки которого является МСФО 41 «Сельское хозяйство». На основе положения российским организациям необходимо разработать внутренние положения, инструкции,

организационно-распорядительные документы для организации оценки и учета биологических активов и контроля за их использованием¹. Для этого нужно правильно понимать и представлять цели бухгалтерского учета биологических активов (Рисунок 4.7).

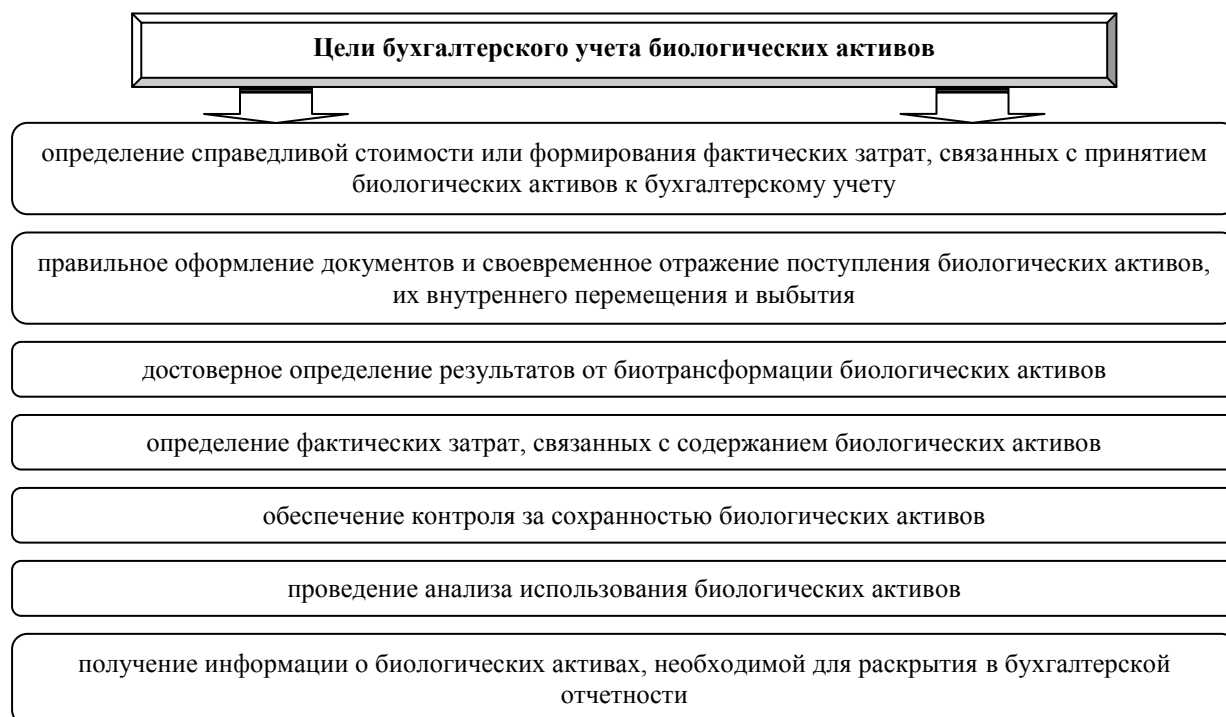


Рисунок 4.7 - Цели бухгалтерского учета биологических активов

В соответствии с предлагаемым ПБУ 25 «Учет биологических активов» для учета биологических активов необходимо ввести новые счета и изменить уже существующие (Рисунок 4.8).

Основное преимущество учета биологических активов заключается в оценке по справедливой стоимости, что дает возможность определять на сегодняшний день реальную стоимость актива, по которой можно продать или приобрести конкретный объект учета. Но в то же время оценка по справедливой стоимости дает четкое видение фактической себестоимости биологического актива. Любые изменения справедливой стоимости списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы», где и определяется прибыль от использования и реализации биологических активов. Биологические активы не разделены на внеоборотные и оборотные средства,

¹ internet resource: www.dsh23.org.ru

однако для их учета введена классификация по продолжительности использования и по видам¹.

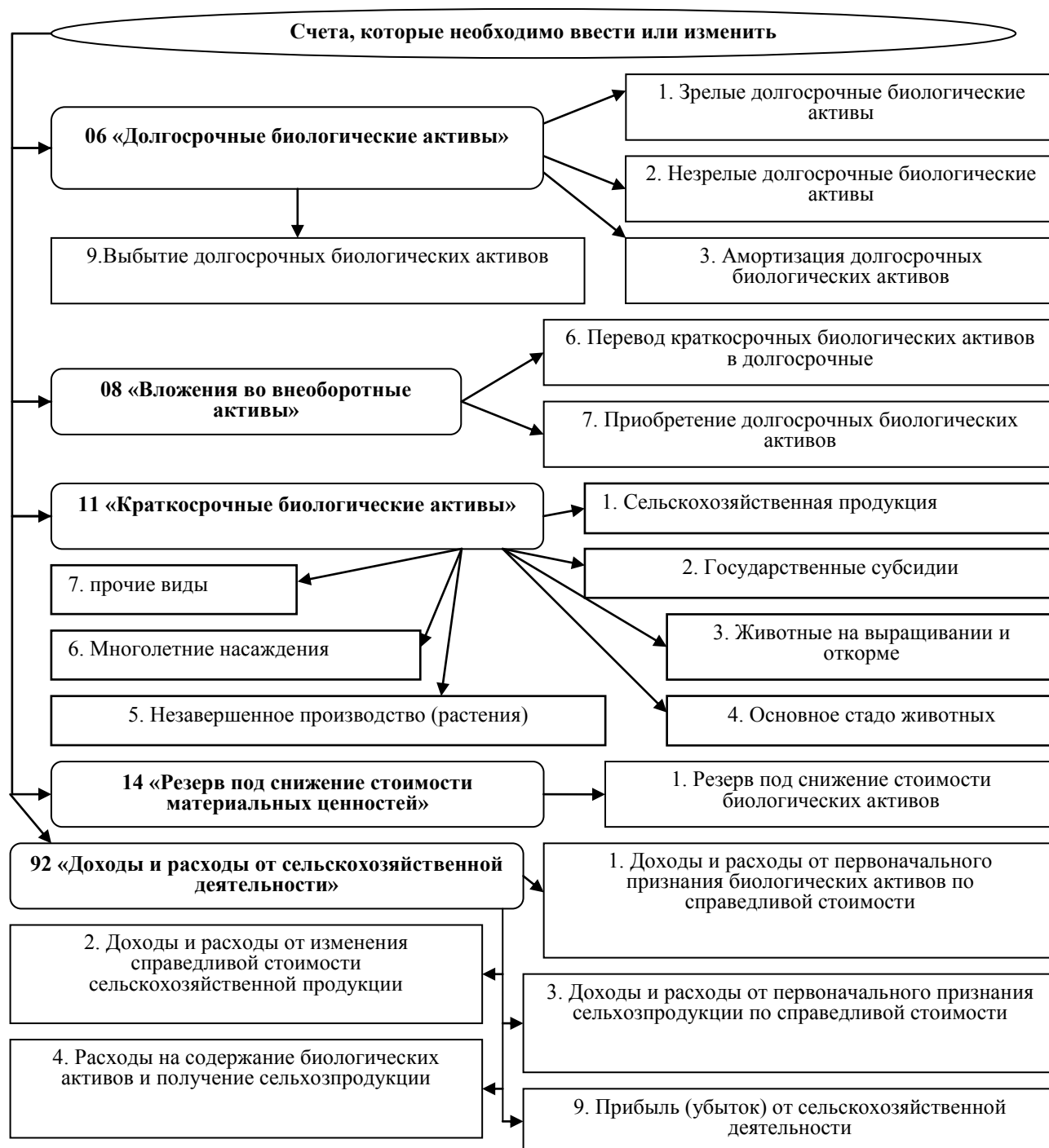


Рисунок 4.8 – Счета, которые необходимо изменить или ввести для учета биологических активов в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство»

¹ Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2004, - 352 с.

Таким образом, введение ПБУ 25 «Учет биологических активов» в соответствии с трансформацией учета в аграрном секторе экономики, переход оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции на справедливую оценку потребуют внесения существенных корректировок в привычную схему учета в сельском хозяйстве, но при этом позволит более корректно определять результаты сельскохозяйственной деятельности, достоверно и более прозрачно представлять их в финансовой отчетности.

Биологические активы учитываются сельскохозяйственными предприятиями в качестве основных средств или материально-производственных запасов, стоимость которых формируется в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Биологические активы, которые учитываются на счете 01 «Основные средства», в бухгалтерской отчетности оцениваются по первоначальной и остаточной стоимости (первоначальная стоимость минус начисленная амортизация). Первоначальная стоимость формируется из фактических затрат на приобретение биологических активов. Дооценки и уценки не осуществляется.

Биологические активы, которые учитываются на счете 11 «Животные на выращивании и откорме», принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, включающая в себя сумму фактических затрат на производство биологических активов.

Стоимость крупнорогатого скота формируется на счете 20 «Основное производство» по группам биологических активов: коровы и телята. Для эффективного управления биологическими активами необходимо провести анализ затрат, формирующих стоимость продукции отрасли животноводства (крупнорогатого скота).

Методика анализа формирования стоимости биологических активов представлена на рисунке 4.12.



Рисунок 4.12 – Методика анализа формирования стоимости биологических активов

В таблице 4.1 представлен анализ формирования стоимости коров сельскохозяйственной организации.

Таблица 4.1 – Анализ затрат, формирующих стоимость коров сельскохозяйственной организации за 2012 год

Статья расходов	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	Абсолютное отклонение			Относительное отклонение		
					2 кв.-1 кв.	3 кв.-2 кв.	4 кв.-3 кв.	2 кв.-1 кв.	3 кв.-2 кв.	4 кв.-3 кв.
Заработная плата	804339	663780	731114	1013329	-140559	67334	282215	-17,48	10,14	38,60
Отчисления в социальные фонды	224507	186750	75698	224074	-37757	-111052	148376	-16,82	-59,5	196
Расходы на корма	1408635	1304903	3197412	2177513	-103732	1892509	-1019899	-7,36	145	-31,9
Общепроизводственные расходы	38877	35060	42221	30050	-3817	7161	-12171	-9,82	20,4	-28,83
Общехозяйственные расходы	105972	62150	39962	86149	-43822	-22188	46187	-41,35	-35,7	115,6
Расходы на ремонт	-	-	82712	130265	-	82712	47553	-	-	57,49
Запасные части	50247	-	25245	44820	-50247	25245	19575	-	-	77,54
Горюче-смазочные материалы	74679	70405	160735	249308	-4274	90330	88573	-5,72	128,3	55,10
Ветеринарные	700	47864	13290	23440	47164	-34574	10150	6737,7	-72,3	76,37

препараты										
Вспомогательное производство	5590	39964	156283	48590	34374	116319	-107693	614,92	291	-68,91
Искусственное осеменение	46469	77640	64736	41949	31171	-12904	-22787	67,08	-16,6	-35,20
Затраты на электроэнергию	87102	96847	161366	119211	9745	64519	-42155	11,19	66,6	-26,12
Расчеты подотчетными лицами	1462	141	-	-	-1321	-141	-	-90,36	-	-
Прочие налоги	-	3985	-	3374	3985	-3985	3374	-	-	-
Амортизация основных средств	-	21367	749237	416937	21367	727870	-332300	-	3406	-44,35
Услуги сторонних организаций	1771	-	-	768	-1771	-	768	-	-	-

На формирование стоимости коров сельскохозяйственной организации наибольшее влияние оказывают расходы на корма, заработную плату и отчисления в социальные фонды, затраты на электроэнергию и горюче-смазочные материалы. Следующим этапом анализа формирования стоимости биологических активов является анализ затрат на производства телят (Таблица 4.2).

Таблица 4.2 – Анализ затрат, формирующих стоимость телят сельскохозяйственной организации за 2012 год

Статья расходов	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	Абсолютное отклонение			Относительное отклонение		
					2 кв.-1 кв.	3 кв.-2 кв.	4 кв.-3 кв.	2 кв.-1 кв.	3 кв.-2 кв.	4 кв.-3 кв.
Заработная плата	123444	166581	244624	297118	43137	78043	52494	34,9	46,9	21,46
Отчисления в социальные фонды	36875	47648	33147	66332	10773	-14501	33185	29,2	-30,4	100
Расходы на корма	857294	940237	2528015	1246166	82943	1587778	-1281849	9,7	169	-50,7
Общепроизводственные расходы	39702	35503	40832	30966	-4199	5329	-9866	-10,6	15	-24,2
Общехозяйственные расходы	95331	48760	36450	113849	-46571	-12310	77399	-48,9	-25,3	212
Расходы на ремонт	-	-	3000	-	-	3000	-3000	-	-	-
Запасные части	34604	-	23427	-	-34604	23427	-23427	-	-	-
Горюче-смазочные материалы	75991	56297	38527	53264	-19694	-17770	14737	-25,9	-31,6	38,3
Ветеринарные препараты	31596	13220	6701	7123	-18376	-6519	422	-58,2	-49,3	6,3
Вспомогательное производство	6529	34192	137879	43731	27663	103687	-94148	424	303,25	-68,3
Затраты на электроэнергию	72125	52606	63312	89907	-19519	10706	26595	-27,1	20,4	42
Расчеты подотчетными лицами	126	-	-	-	-126	-	-	-	-	-
Прочие налоги	-	3969	-	3121	3969	-3969	3121	-	-	-
Амортизация основных средств	-	20949	115474	19412	20949	94525	-96062	-	451	-83,2
Услуги сторонних организаций	-	-	3708	9220	-	3708	5512	-	-	148,7

Формирование стоимости телят зависит от фактических затрат на производство биологических активов. По данным анализа фактических затрат видно, что наибольшее влияние на стоимость активов оказывают расходы по заработной плате и затраты на корм для крупнорогатого скота. Так же следует отметить, что динамика формирования затрат не равномерная, на нее влияет численность биологических активов и поставленные задачи по реализации продукции. На уровень затрат на производство биологических активов оказывают влияние количественное выражение крупнорогатого скота. В таблице 4.3 представлен анализ численности животных сельскохозяйственной организации.

Таблица 4.3 – Анализ численности биологических активов сельскохозяйственной организации, голов

Наименование показателя	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Абсолютное отклонение			Относительное отклонение		
					2 кв.- 1 кв.	3 кв.- 2 кв.	4 кв.- 3 кв.	2 кв.- 1 кв.	3 кв.- 2 кв.	4 кв.- 3 кв.
Наличие животных на начало периода	784	770	1218	1183	-14	448	-35	-1,79	58,18	-2,87
Приплод крупнорогатого скота	33	22	57	140	-11	35	83	-33,33	159,09	145,61
Забито	28	22	54	24	-6	32	-30	-21,43	145,45	-55,56
Продано	84	118	38	52	34	-80	14	40,48	-67,80	36,84

По итогам анализа видно, что приплод крупнорогатого скота имеет положительную тенденцию, в четвертом квартале биологические активы увеличились на 83 головы, количество забитого и проданного скота находится на низком уровне. В результате этого в третьем и четвертом квартале произошло увеличение крупнорогатого скота более чем на 400 голов, поэтому в соответствующие периоды увеличился уровень затрат на производство. Увеличение активов сельскохозяйственной организации является положительной тенденцией. Для более детальной оценки стоимости крупнорогатого скота сельскохозяйственного предприятия необходимо провести анализ фактической себестоимости крупнорогатого скота (Таблица 4.4).

Таблица 4.4 – Анализ фактической себестоимости биологических активов сельскохозяйственной организации за 2012 год, руб.

Наименование показателя	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Абсолютное отклонение			Относительное отклонение		
					2 кв.- 1 кв.	3 кв.- 2 кв.	4 кв.- 3 кв.	2кв.- 1кв.	3кв.- 2кв.	4кв.- 3кв.
Наличие животных на начало периода	11402413	11720746	11960837	13690563	318333	240091	1729726	2,79	2,05	14,5
Приплод крупно-рогатого скота	776084	89716	250750	570920	-686368	161034	320170	-88	180	128
Прирост живой массы крупно-рогатого скота	1525989	2127669	1714966	1703653	601680	-412703	-11313	39,4	-19	-0,7
Забито	351536	177834	743098	377475	-173701	565264	-365623	-49	318	-49
Продано	914004	1481750	484185	457762	567746	-997565	-26423	62,1	-67	-5,5

Биологические активы могут быть признаны в учете сельскохозяйственного предприятия в случаях: если оно контролирует данный актив в результате прошлых событий; если существует вероятность получения в будущем экономических выгод от актива в виде сельскохозяйственной продукции и других поступлений; если справедливую стоимость или себестоимость актива можно определить с достаточной степенью надежности. Таким образом, согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» биологический актив первоначально и по состоянию на каждую отчетную дату оценивается по справедливой стоимости, определяемой по правилам МСФО 13 «Оценка по справедливой стоимости» за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции. Оценка биологических активов по справедливой стоимости дает возможность оценки финансового состояния и платежеспособности сельскохозяйственных экономических субъектов. Кроме того, создаются условия для более обоснованного анализа ресурсного потенциала и эффективного управления финансово-хозяйственной деятельностью сельскохозяйственных организаций во временном и пространственном аспектах¹.

¹ Учет по международным стандартам: 4-е издание, переработанное / Под ред. Горбатовой Л.В. М.: «Бухгалтерский учет», 2006, - 534 с.

4.2 Учетно-контрольное обеспечение процесса формирования стоимости биологических активов в управленческом учетно-аналитическом комплексе

Учет в учетно-аналитическом комплексе является основным источником экономической информации для руководства, потенциальных покупателей и поставщиков, инвесторов. Считаем, что перед учетом биологических активов ставятся следующие задачи (Рисунок 4.13).

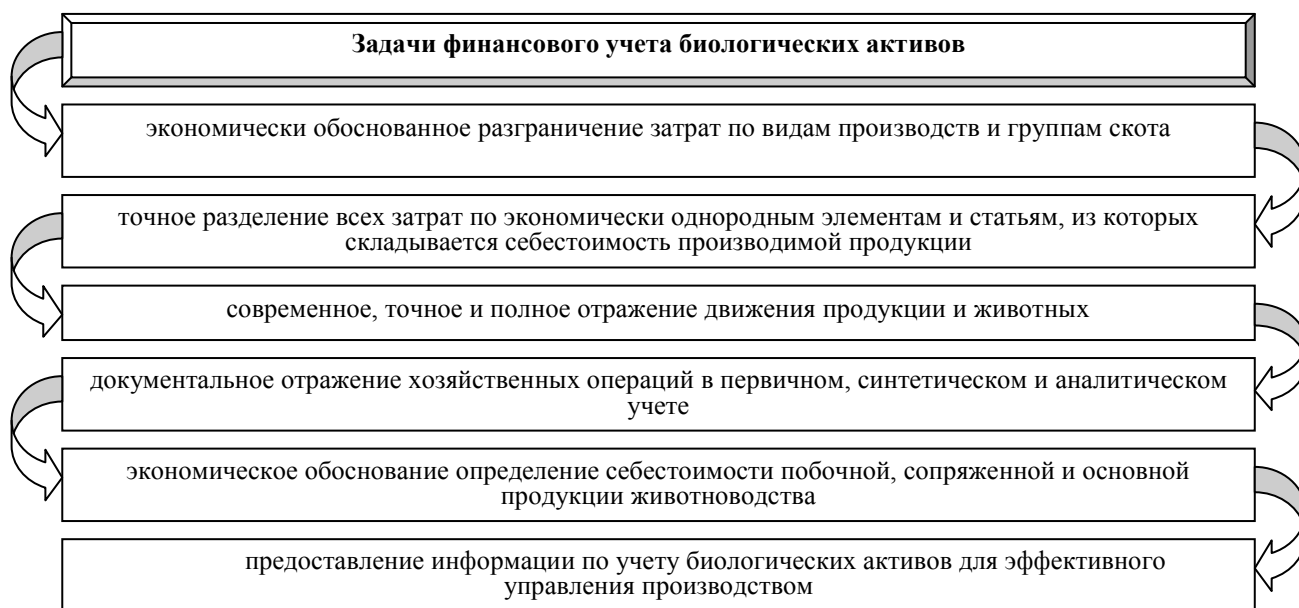
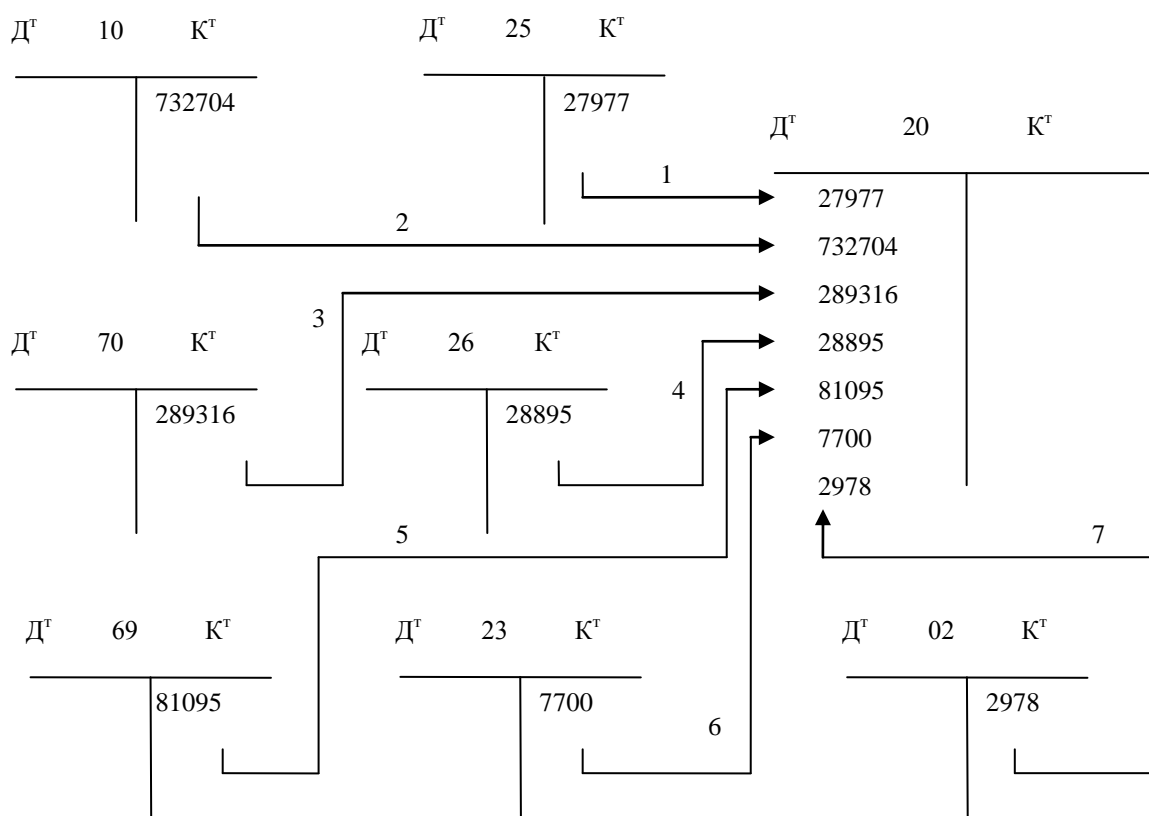


Рисунок 4.13 – Задачи учета биологических активов сельскохозяйственной организации

В бухгалтерском учете формирование стоимости биологических активов отражается следующими корреспонденциями счетов (Рисунок 4.14).



- 1) доля общепроизводственных расходов включена в затраты на основное производство;
- 2) списаны материалы по затратам на производство продукции;
- 3) выдана заработная плата работникам основного производства;
- 4) доля общехозяйственных расходов включена в затраты на основное производство;
- 5) начислены страховые взносы;
- 6) расходы вспомогательного производства включены в затраты на основное производство;
- 7) начислена амортизация основных средств.

Рисунок 4.14 – Корреспонденции счетов по счету 20 «Основное производство», влияющие на формирование стоимости биологических активов

Выписка из накопительной ведомости по счету 20 «Основное производство» за июль 2012 года представлена в группированной таблице 4.5.

Таблица 4.5 – Выписка из накопительной ведомости по счету 20 «Основное производство» субсчету 2 «Животноводство» за июль 2012 года, группированная по статьям затрат на производство

Группа актива	Затраты организации									
	Внутрихозяйственные расходы	Зар. плата	Отчисления	Материалы	Общепроизводственные расходы	Общехозяйственные расходы	Вспомогательные расходы	Расчеты с подотчетными лицами	Прочие налоги	Амортизация
Кор. счет	79/2	70	69	10	25	26	23	71	68	02
коровы	-	215247	60282	515322	14139	14947	7700	-	-	4108
телята	-	74069	20813	217382	13838	13948	-	-	-	2870
Итого	-	289316	81095	732704	27977	28895	7700	-	-	6978

Учет затрат на основное производство осуществляет в соответствии со всеми предъявляемыми нормами, это оказывает прямое влияние на правильное отражение в учете стоимостной оценки биологических активов.

На счете 11 «Животные на выращивании и откорме» сельскохозяйственной организацией формируется обобщенная информация о наличии и движении биологических активов. Финансовый учет биологических активов представлен на рисунке 4.15.

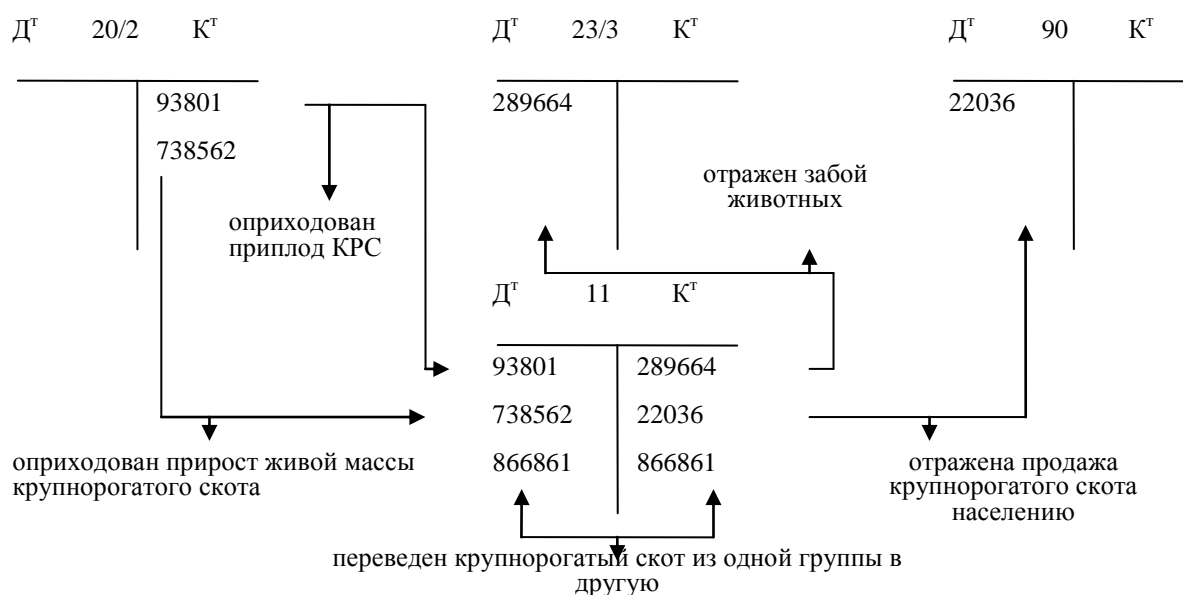


Рисунок 4.15 – Финансовый учет животных на выращивании и откорме

Данные по финансовому учету крупнорогатого скота представлены в выписке из аналитической ведомости по счету 11 «Животные на выращивании и откорме» (Таблица 4.6).

Таблица 4.6 – Выписка из аналитической ведомости по счету 11 «Животные на выращивании и откорме»

Движение животных	Обороты за месяц		
	голов	масса	сумма
Наличие на начало месяца	1218	4239,8	-
ПОСТУПЛЕНИЕ			
Приплод	23	5,99	93801
Прирост	-	87,28	738562
Переведено из других групп	44	159,93	866861
Переведено из других ферм	26	64,51	227922
Итого поступило	93	317,71	1699224
ВЫБЫТИЕ			
Переведено в другие группы	44	159,93	866861
Забито в хозяйстве	22	38,3	289664
Продано населению	6	2,01	22036
Переведено на другие фермы	26	64,51	-
Итого выбыло	98	264,78	1178561
Наличие на конец месяца	1213	4292,79	12481500

Особенностью финансового учета биологических активов является то, что крупнорогатый скот не учитывается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Учет биологических активов организации в качестве основных средств представлен на рисунке 4.16.

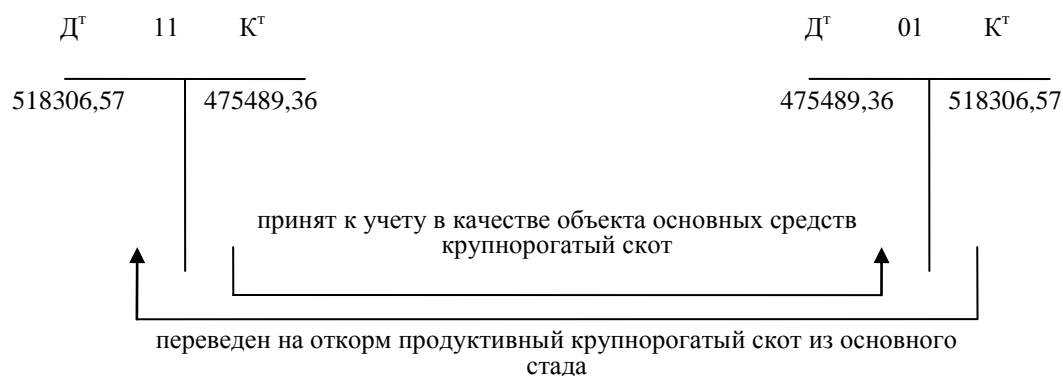


Рисунок 4.16 – Учет крупнорогатого скота в качестве объектов основных средств

В целях совершенствования учета организации рекомендуется открыть следующие субсчета и аналитику к счету 11 «Животные на выращивании и откорме» (Рисунок 4.17).

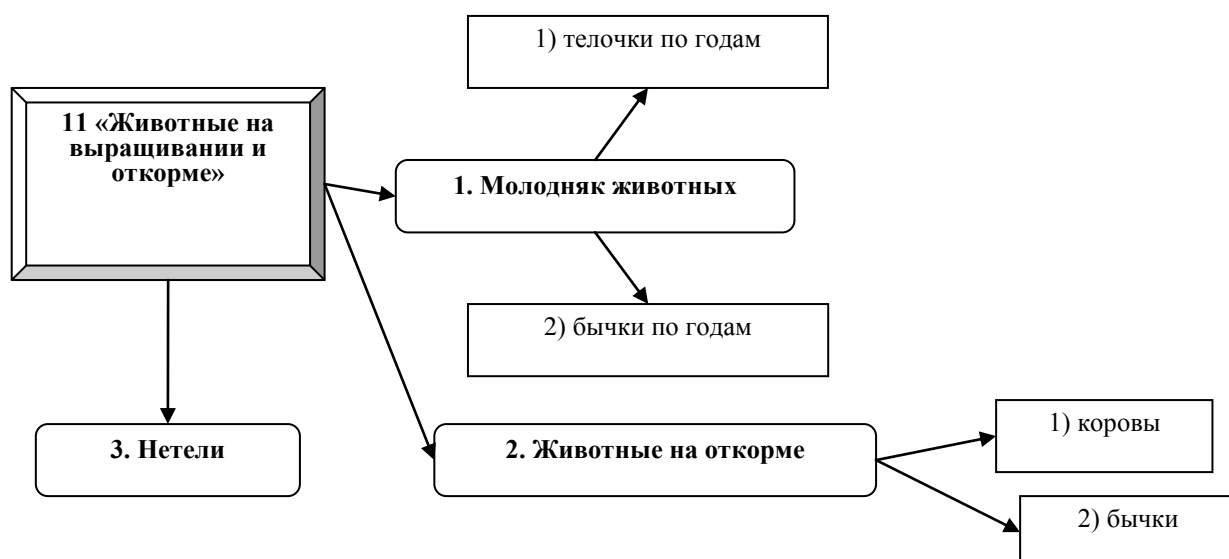


Рисунок 4.17 – Предлагаемые организации субсчета и субконта

Предлагаемые субсчета и субконта позволят сделать финансовый учет биологических активов более наглядным, простым и доступным для пользователей учетных данных и отчетности и, прежде всего, облегчит труд работников предприятия.

Управленческий учет затрат на биологические активы осуществляется одним из основных инструментов управления деятельностью предприятия – бюджетированием. Планирование и контроль работы сельскохозяйственного предприятия с бюджетами проводится планово-экономическим отделом. На рисунке 4.18 представлены основные положения бюджетирования биологических активов.

Структурные подразделения ежемесячно составляют и защищают бюджеты, которые являются планом сбалансированных финансовых показателей. По учету биологических активов бюджет предприятия выполняется в строгом соответствии с плановыми показателями и отклонение от них составляет мене 3 %. Бюджетирование выполняет все необходимые функции и служит основой для принятия управленческих решений.

Методические основы учетно-аналитического комплекса формирования стоимости биологических активов реализуется посредством его учетных составляющих, которые отвечают всем необходимым правилам

и стандартам ведения учета животных в сельскохозяйственных предприятиях.



Рисунок 4.18 – Основные положения бюджетирования биологических активов

Для эффективного управления биологическими активами необходимо создать систему внутреннего контроля, которая является составной частью независимой организационной структуры – службы внутреннего аудита. Внутренний аудит представляет собой основу для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, обеспечивает объективной независимой информацией для принятия управленческих решений.

Служба внутреннего аудита необходима для предотвращения нерационального расхода, потерь и хищений товарно-материальных и денежных ресурсов организации, своевременного предупреждения и

разработки рекомендаций по выходу из финансовых трудностей. К основным функциям внутреннего аудита можно отнести следующие функции: информационную, контрольную, аналитическую, консультационную¹.

Если основной деятельностью сельскохозяйственной организации является производство и реализация биологических активов, то внедрение и эффективное использование информации внутреннего аудита позволит руководству следить за выполнением всех нормативных требований по формированию стоимости сельскохозяйственной продукции (например, крупнорогатого скота), а так же за отражением в учете и отчетности конкретного вида активов предприятия.

Аудит формирования стоимости биологических активов является одним из важнейших участков внутреннего аудита, так как он затрагивает основные сферы хозяйственной деятельности организации. В связи с этим считаем необходимым выделить цель и основные задачи проверки правильности формирования стоимости биологических активов в сельскохозяйственных предприятиях (Рисунок 4.19).

Внутренний аудитор должен дать объективную оценку правильности учета и формирования стоимости биологических активов. Процедура аудита проводится в несколько этапов: планирование, проверка формирования стоимости крупнорогатого скота, проверка отражения движения животных и формирование себестоимости активов в бухгалтерской финансовой отчетности. Наиболее трудоемким этапом аудита формирование стоимости крупнорогатого скота является проверка и контроль за правильностью учета и отнесения фактических затрат на основное производство, а так же проверка правильности и достоверности учета животных на выращивании и откорме.

¹Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие. - М: Дело и сервис, 2004. - 464 с.

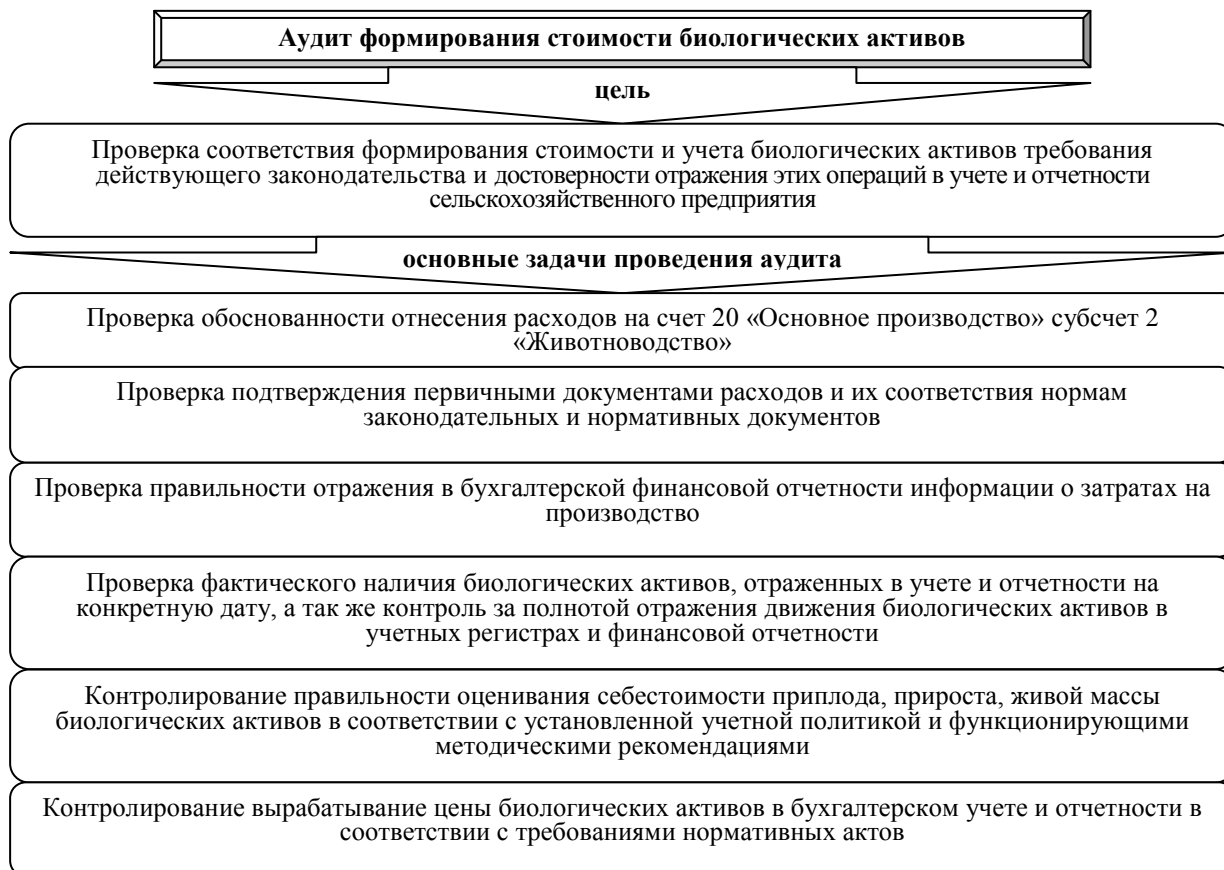


Рисунок 4.19 – Цель и задачи аудита формирования стоимости биологических активов

Порядок проведения аудита формирования стоимости биологических активов представлен на рисунке 4.20.

В результате проведенного анализа документации по формированию стоимости и бухгалтерскому учету крупнорогатого скота было выявлено ряд нарушений:

- 1) регистры бухгалтерского учета имеют множественные подчистки и исправления;
- 2) выявлены арифметические ошибки в накопительной ведомости по счету 20 «Основное производство»;
- 3) выявлены арифметические ошибки в аналитической ведомости по счету 11 «Животные на выращивании и откорме»;
- 4) помимо этого не заполняются необходимые реквизиты первичных документов.

Эти нарушения являются грубыми, так как в значительной степени могут повлиять на достоверность финансовой отчетности. При более детальной проверке документации структурного подразделения могут быть

выявлены и другие нарушения норм и правил ведения бухгалтерского учета, поэтому организация внутреннего аудита является обоснованной для руководства предприятия. Аудит формирования стоимости биологических активов является наиболее трудоемким участком работы внутрифирменной службы аудита, поэтому целесообразно ее автоматизировать.

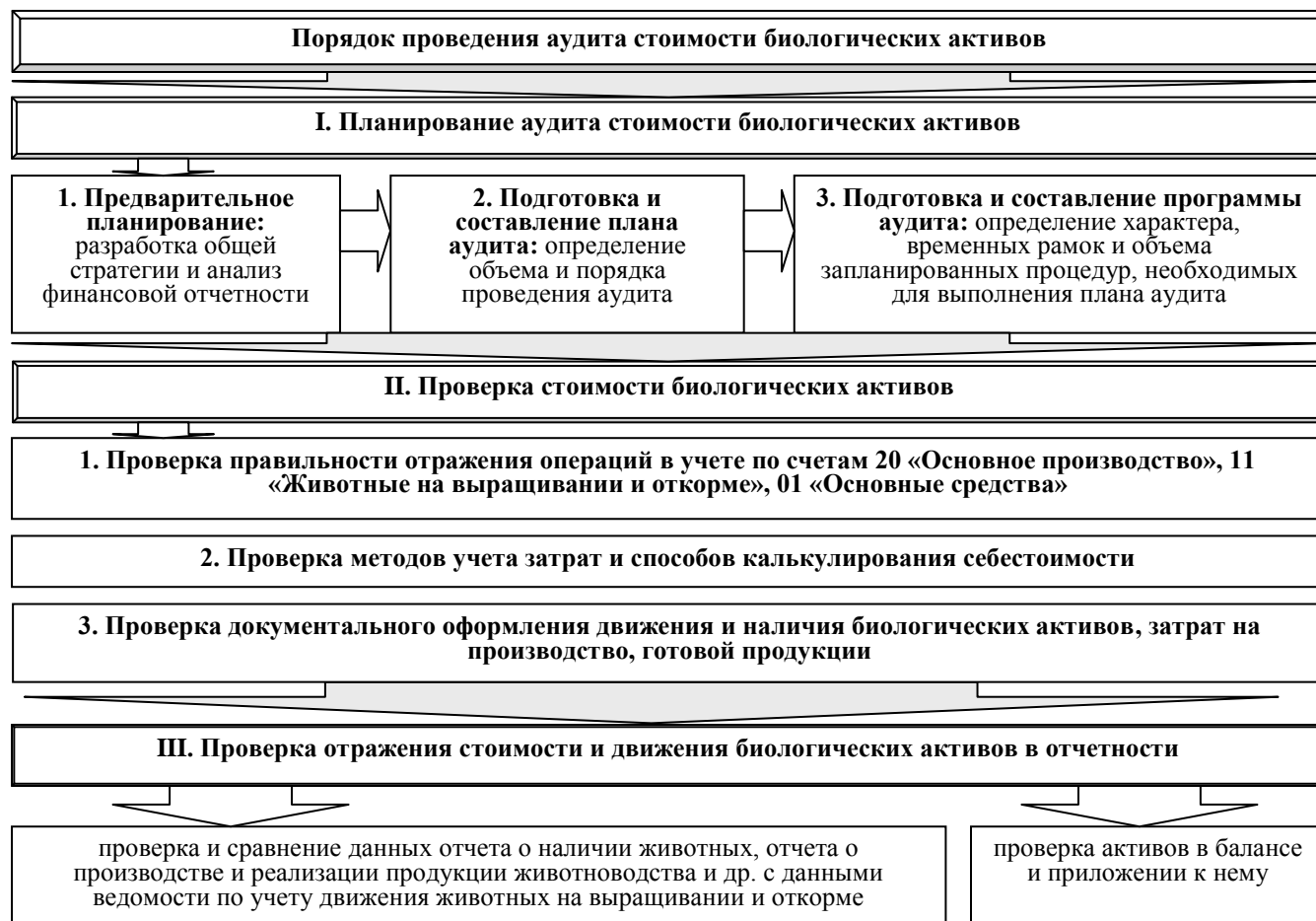


Рисунок 4.20 – Порядок проведения аудиторской проверки стоимости биологических активов (на примере отрасли животноводства)

Внутренние аудиторы должны достаточно активно использовать программные продукты общего назначения, такие как электронные таблицы, текстовые редакторы, иногда системы управления базами данных. Эти программы позволяют им организовать хранение и анализ информации по аудируемым участкам, выполнить некоторые расчеты, подготовить отчеты и заключения.

Для работы с нормативными документами можно использовать известные справочно-правовые системы, прежде всего Гарант и Консультант плюс. В то же время на рынке программных продуктов

существуют специализированные программы, ориентированные на комплексное решение задач, связанных с аудиторской проверкой формирования стоимости биологических активов практически на всех ее этапах.

Одной из наиболее распространенных и эффективных программ по автоматизации внутреннего аудита является программа «IT Audit: Аудитор», с помощью которой можно планировать и проводить аудиторские проверки биологических активов. На рисунке 4.21 представлены характерные особенности предлагаемой программы.

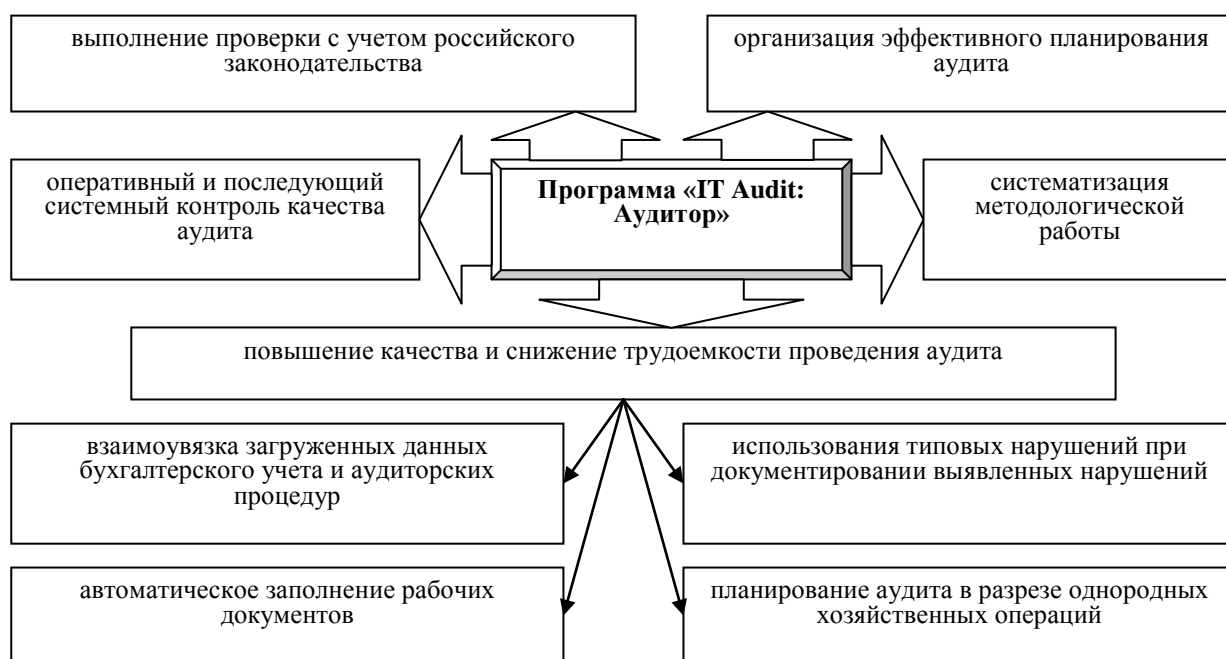


Рисунок 4.21 – Характерные особенности программы «IT Audit: Аудитор»

В состав программы «IT Audit: Аудитор» включены следующие справочники по методологии аудита формирования стоимости биологических активов:

1. Типовые аудиторские процедуры и соответствующие им шаблоны рабочих документов;
2. Типовые нарушения;
3. Методика расчета уровня существенности и финансового анализа по формированию стоимости биологических активов.

Программа «IT Audit: Аудитор» обеспечивает возможность оперативного и последующего контроля качества проведения аудита

формирования стоимости биологических активов. Аудитор предприятия имеет при этом следующие возможности:

- в разрезе однородных операций проанализировать результаты аудиторских процедур, выявленные нарушения;
- перейти к данным бухгалтерского учета, которые были проанализированы аудитором в процессе выполнения соответствующей аудиторской процедуры;
- утвердить выполнение аудиторских процедур и сформированные рабочие документы.

В программе «IT Audit: Аудитор» предусмотрено проведение выборочного исследования крупнорогатого скота с использованием следующих способов отбора элементов: собственно-случайный отбор по количеству или стоимости элементов выборки, монетарная выборка по количеству или стоимости элементов выборки.

При определении количества элементов, подлежащих включению в выборочную совокупность, учитывается уровень существенности, оценка риска и показатели генеральной совокупности.

В программе реализовано количественное (проверка по существу) и атрибутивное (проверка на соответствие) направление выборочного исследования. На основании отобранных элементов выборки формируются рабочие документы аудитора. Также с помощью данной программы возможно документирование выявленных нарушений с привязкой к данным бухгалтерского учета. При внесении нарушения могут использоваться типовые описания нарушений. В программе устанавливается влияние выявленных нарушений на отчетность и формирование альтернативной отчетности.

Программа «IT Audit: Аудитор» разработана с учетом требований Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и Международных стандартов аудита.

Таким образом, применение программного обеспечения при проверке формирования стоимости биологических активов позволит:

- провести систематизацию методологической работы;
- организовать эффективное планирование внутреннего аудита;

– увеличить качество ведения аудита, а также последующий и оперативный контроль над процессом аудита формирования стоимости биологических активов;

– заметно уменьшить трудоемкость проведения аудита;

– увеличить управляемость компании;

– разделить права доступа к материалам аудиторской проверки;

– архивировать и систематизировать информацию по проверке и учету биологических активов.

Для обоснованности исследования системы внутреннего аудита нами проведен расчет затрат на внедрение внутреннего аудита.

Организация внутреннего аудита включает в себя следующие расходы:

– заработная плата работников и страховыми взносами – с учетом объемов производства предприятию необходимо два квалифицированных специалиста – 23 000 руб. и 20 000 руб. и соответственно налог 30%;

– учитывая тот факт, что структурные подразделения сельскохозяйственной организации могут находиться в другом районе, у предприятия появятся дополнительные транспортные расходы – 700 руб. в день;

– ежегодно аудиторам необходимо проходить курс по повышению квалификации – 6 000 руб.;

– организация рабочего места аудиторов – 73 000 руб.;

– ежемесячные расходы канцелярские принадлежности – 4 500 руб.;

– программное обеспечение 5 000 руб.

По итогам года затраты на организацию внутрифирменного аудита составят 548 300 руб., однако, внутренний аудит позволит предприятию избежать различных штрафов и санкций, вести независимый контроль за биологическими активами и работой специалистов в структурных подразделениях, модернизировать систему учета, улучшить отношения с налоговой службой и привлечь потенциальных инвесторов в сельскохозяйственную деятельность.

Таким образом, внедрение внутреннего аудита считается обоснованным. Аудит биологических активов позволит руководству

предприятия осуществлять эффективную деятельность, обеспечить заинтересованность работников организации поставленным задачам, контролировать соблюдение требований российского законодательства, единовременно исправлять неточности и ошибки учета.

4.3 Отражение формирования стоимости биологических активов в управленческом учетно-аналитическом комплексе в соответствии с МСФО

Развитие рыночных отношений приводит к переходу российской системы учета к правилам и стандартам международной финансовой отчетности. Основными причинами перехода на МСФО являются развитие мировой экономики, заинтересованность российских предприятий в привлечении инвестиций, так же финансовая отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами, является более информативной, понятной и полезной. Процесс перехода на Международные стандарты финансовой отчетности является очень трудоемким, и при этом есть негативные моменты, такие как, увеличение затрат предприятия, высокий уровень квалификации работников, уменьшение чистой прибыли предприятия. Однако велика вероятность улучшения деятельности организации путем привлечения иностранных инвесторов и выхода на международный уровень.

Для сельскохозяйственных предприятий в международной системе учета используется МСФО 41 «Сельское хозяйство», в российской практике не существует специализированного стандарта по ведению бухгалтерского учета сельскохозяйственных производителей. Между практикой учета в российских и международных сельскохозяйственных товаропроизводителей существуют принципиальные различия в признании, оценке и раскрытии информации по сельскохозяйственной деятельности. Основное различие – учет по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость представляет собой цену товара, в основе которой лежит текущая рыночная стоимость, определяемая соотношением спроса и предложения, по которой покупатель и продавец определяют

сделку¹. Справедливая стоимость не применяется в российской практике бухгалтерского учета, поэтому использование международных стандартов на данном этапе развития учетных характеристик не возможно.

Поскольку реформирование учетной деятельности направлено на постепенное внедрение МСФО в российский учет, то считаем необходимым разработать и принять Положение по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов» (ПБУ 25/2014). Данное положение позволит осуществить переход на МСФО с учетом сложившихся особенностей российских товаропроизводителей. Основные отличия учета биологических активов в российском законодательстве и предложенном положении представлены на рисунке 4.22.

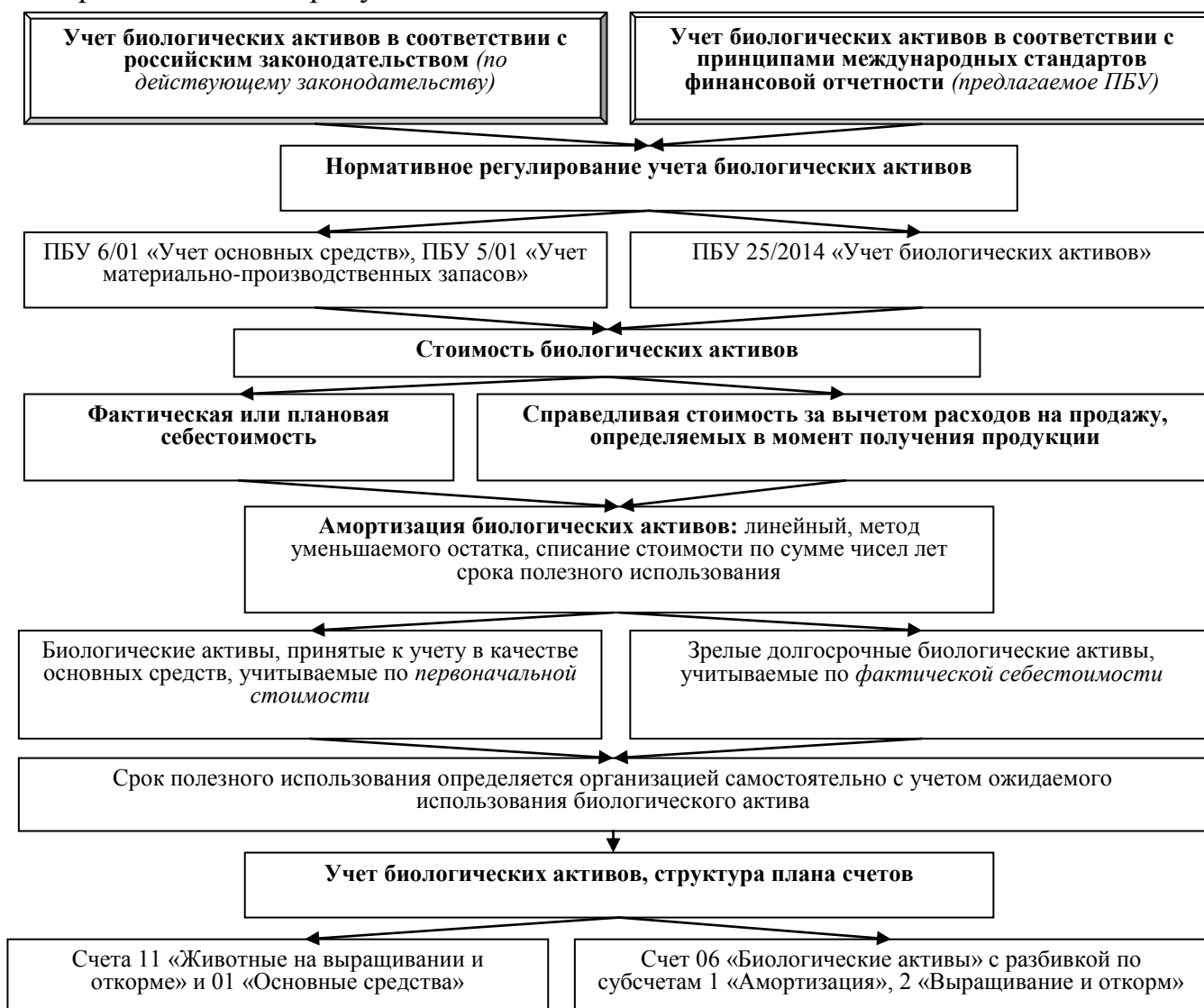


Рисунок 4.22 – Различия между действующей и предлагаемой

¹ Популярная экономическая энциклопедия / Под. ред. А.Д. Некипелова; ред. кол.: В.С. Автономов, О.Т. Богомолов, С.П. Глинкина и др. – М.: Большая Российская энциклопедия, 2003. – 367 с.

системой учета биологических активов

Наиболее весомым фактором, затрудняющим переход на Международные стандарты финансовой отчетности, являются различия в стоимостной оценке биологических активов. В российской системе учета крупнорогатый скот принимается к учету в сумме фактических затрат на производство биологического актива или по первоначальной стоимости животного, а в международной – по справедливой стоимости за минусом расходов на продажи или фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость может быть приблизительно равна справедливой стоимости в двух случаях:

- когда биотрансформация не происходит с момента первоначальных затрат;
- когда от биотрансформации не ожидается существенного изменения первоначальной стоимости активов.

Справедливая стоимость биологических активов рассчитывается как произведение среднерыночной стоимости крупнорогатого скота, рассчитанная на активном рынке, на количество животных. Динамичный рынок характеризуется осуществлением требований: производится торговля однородными биологическими активами и/или сельскохозяйственными изделиями; количество поставщиков и покупателей биологических активов и/или сельскохозяйственных изделий хватает для того, чтобы причастные стороны смогли договориться; данные о ценах доступны.

Отсутствие активного рынка затрудняет ведение учета в соответствии с Международными стандартами, для определения справедливой стоимости в таких ситуациях необходимо использовать один из следующих показателей:

- 1) цену последней операции на рынке, учитывая, что между датой совершения операции и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
- 2) рыночные цены за аналогичный товар;
- 3) отраслевые показатели (в животноводстве – стоимость крупнорогатого скота в расчете на живую массу).

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности определим справедливую стоимость биологических активов сельскохозяйственной организации, по данным российской статистики среднерыночная стоимость 1 кг. живой массы коровы равно 95 руб., а молодого биологического актива – 100 руб., среднерыночная стоимость общей биологических активов определяется как произведение среднерыночной стоимости 1 кг. животного на общую сумму живой массы, в предполагаемые сбытовые расходы включаются транспортные расходы, комиссионные брокерским организациям и другие расходы, данные расчетов представлены в таблице 4.7.

Таблица 4.7 – Справедливая стоимость крупнорогатого скота

Показатель	Фактическая себестоимость	Количество	Вес	Среднерыночная стоимость 1 кг. веса животного	Среднерыночная стоимость крупнорогатого скота	Предполагаемые сбытовые расходы	Справедливая стоимость
Животные на выращивании и откорме	20 298 990	769	211 499	100	21 149 900	17 565 000	19 393 400
Основное стадо молочного скота	11 868 898	500	237 464	95	22 559 080	11 873 400	21 371 740

На основании проведенных расчетов видно, что справедливая стоимость биологических активов, учитываемых на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» меньше, чем фактическая себестоимость. Однако фактическая себестоимость основного стада крупнорогатого скота ниже, чем справедливая стоимость. Пересчет стоимости биологических активов необходимо осуществлять на конец каждого отчетного периода.

На справедливую стоимость оказывают влияние различные факторы: изменения на рынке, изменение физических свойств и другие. Справедливая стоимость биологических активов, которая в большинстве случаев представляет собой их текущую продажную цену или продажную цену аналогичных активов, зависит от баланса поставок и спроса на рынках, на которых они продаются. Хотя цены на биологические активы обычно достаточно стабильны, могут произойти события, которые приведет к неожиданным и резким колебаниям этих цен. Такие события могут

включать появление заболевания, что приведет к ограничениям в транспортировке животных на рынки или наложению ограничений на импорт скота или сельскохозяйственной продукции. Если в конце отчетного периода влияние таких событий все еще ощущается, необходимо внести корректировку для отражения изменения справедливой стоимости соответствующих активов.

В случае если предприятие решит оценивать биологические активы по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, то данный актив должен так оцениваться до выбытия. Международный стандарт 41 «Сельское хозяйство» запрещает переход со справедливой стоимости на фактическую себестоимость.

В соответствии с предложенным Положением по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов» амортизируется только зрелые биологические активы, учитываемые по фактической себестоимости. В результате происходит систематическое уменьшение амортизируемой стоимости биологических активов в течении срока полезного использования. Различий между российскими методами начисления амортизации и международными не существует.

Для ведения финансового учета в соответствии с Международными стандартами необходимо разработать новый план счетов или дополнить существующий. Применения предлагаемого Положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов» требует открытия дополнительного счета 06 «Биологические активы» и аналитику к нему. Это позволит более рационально вести учет биологических активов и облегчит саму учетную процедуру.

В международной финансовой отчетности информация о биологических активах раскрывается в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках и приложении к бухгалтерскому балансу, так же необходимо составлять пояснительную записку.

Биологические активы отображаются в бухгалтерском балансе в разделе внеоборотных активов и оборотных активов. В отчете о финансовых результатах выявляется общая сумма прибылей или убытков, появляющихся в настоящем при раннем признании биологических активов и

сельскохозяйственных изделий по справедливой стоимости, а также от перемены справедливой стоимости биологических активов не включая возможных затрат на продажу.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах предприятие отображает нижеприведённую информацию:

- 1) виде своей работы по каждой группе биологических активов;
- 2) нефинансовых критериях или расчетных оценках в натуральном выражении для каждой группы биологических активов предприятия в завершении временных рамок и количественных показателей производства сельскохозяйственной продукции в текущем периоде;
- 3) способах и о исключениях, использованных при формулировке справедливой стоимости всех совокупностей биологических активов и сельскохозяйственных изделий в момент их получения;
- 4) балансовой стоимости биологических активов, в отношении использования которых действуют определенные ограничения, а также переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;
- 5) сумме обязательств, связанных с совершенствованием или приобретением биологических активов;
- 6) политике руководства финансовым риском, связанным с сельскохозяйственным производством;
- 7) балансовой стоимости биологических активов на начало и конец периода, отталкиваясь от перемен, случившихся в настоящем времени.

Также нужно обращать внимание на прибыль или убыток от перемен справедливой стоимости минус возможные расходы на продажу; прирост стоимости связанный с закупкой биологических активов; снижение стоимости связанное с выбыванием биологических активов; снижением стоимости в связи со сбором сельскохозяйственной продукции и другие перемены.

Справедливая стоимость биологического актива за вычетом предполагаемых расходов на продажу может меняться в связи с изменениями как физических свойств, так и цен на рынке. В пояснениях необходимо раскрывать сумму изменения в справедливой стоимости за вычетом расчетных расходов на продажу, которая учитывается при

определении чистой прибыли или убытка в связи с изменениями физических свойств и в связи с изменениями цен. Смена стоимости краткосрочных биологических активов характеризуется:

Сменой их физического состояния – как разница между ценой биологических активов на конец настоящего периода, пересчитанной в стоимости на начало настоящего периода, и их ценой на начало года исключая стоимостное выражение полученных биологических активов и включая цену исключенных активов;

Опираясь на изменения цен – как разница между ценой биологических активов на конец отчетного года в ценах на эту дату и их стоимостью на начало года за минусом стоимости поступивших активов плюс стоимость выбывших активов в ценах на начало года.

Международные стандарты финансовой отчетности учитывают риск неблагоприятного климата, заболеваний и прочих. При наличии масштабных характерных событий, распространение которых кардинально влияет на восприятие итогов функционирования деятельности предприятия за период, то качественные и количественные характеристики статей доходов и расходов подлежат раскрытию. К таким событиям относятся: вспышка опасного заболевания, наводнение, сильная засуха или морозы, а также нашествие насекомых. Так же в пояснениях следует указать наиболее весомые факты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, которые каким-либо образом повлияли на состояние биологических активов.

Таким образом, переход на Международные стандарты финансовой отчетности является важнейшим шагом на пути обеспечения открытости и прозрачности российских сельскохозяйственных товаропроизводителей, повышая их конкурентоспособность. Финансовая отчетность станет более полезной для широкого круга пользователей и позволит привлечь дополнительные инвестиции.

Предложенные рекомендации позволят сельскохозяйственным организациям эффективно управлять биологическими активами, контролировать приплод, прирост и движение крупнорогатого скота, организовать правильную методику учета животных в структурных

подразделениях, привлечь потенциальных инвесторов, выйти на новый рынок сбыта сельскохозяйственной продукции.

5 НАЛОГОВАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

5.1 Критерии оценки эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей

Сельское хозяйство является частью областей, которые активно склонны к государственному вмешательству не смотря на условия рынка. Чаще всего это выражается в специальных требованиях налогообложения, налоговых льготах и предпочтениях по отдельным взятым налогам.

Исключения сельскохозяйственного бизнеса тесно пересекаются с критериями, не имеющими большой значимости для подавляющего количества иных отраслей. Низкий показатель доходности, редкость поступления доходов оказывают большое воздействие на создание и отдачу отрасли.

При этом подвластность сельскохозяйственного бизнеса природным условиям рассчитывает большой процент получения потерь, что говорит о важности присутствия в системе налогообложения вспомогательных возможностей, например отсрочка налоговых платежей, перенос убытков на будущие налоговые периоды и др. Сезонность бизнеса и прерывистость извлечения дохода в течение года обуславливает использование продолжительного отчетного периода и перенос обязанности уплаты налоговых платежей на конец года, а низкий показатель доходности в отрасли предreshает свободный порядок налогообложения¹.

Важным фактором, определяющим возможность предприятий АПК применять специальный режим налогообложения, является то, относится ли данное предприятие к категории сельскохозяйственные товаропроизводители.

Порядок отнесения предприятий к сельскохозяйственным товаропроизводителям представлен на рисунке 5.1.

¹Цеддес, Ю. Экономика сельскохозяйственных предприятий. Учебное пособие / Ю. Цеддес, Э. Райш, А.А. Угаров. – М.: МСХА, 2002. – 400 с.

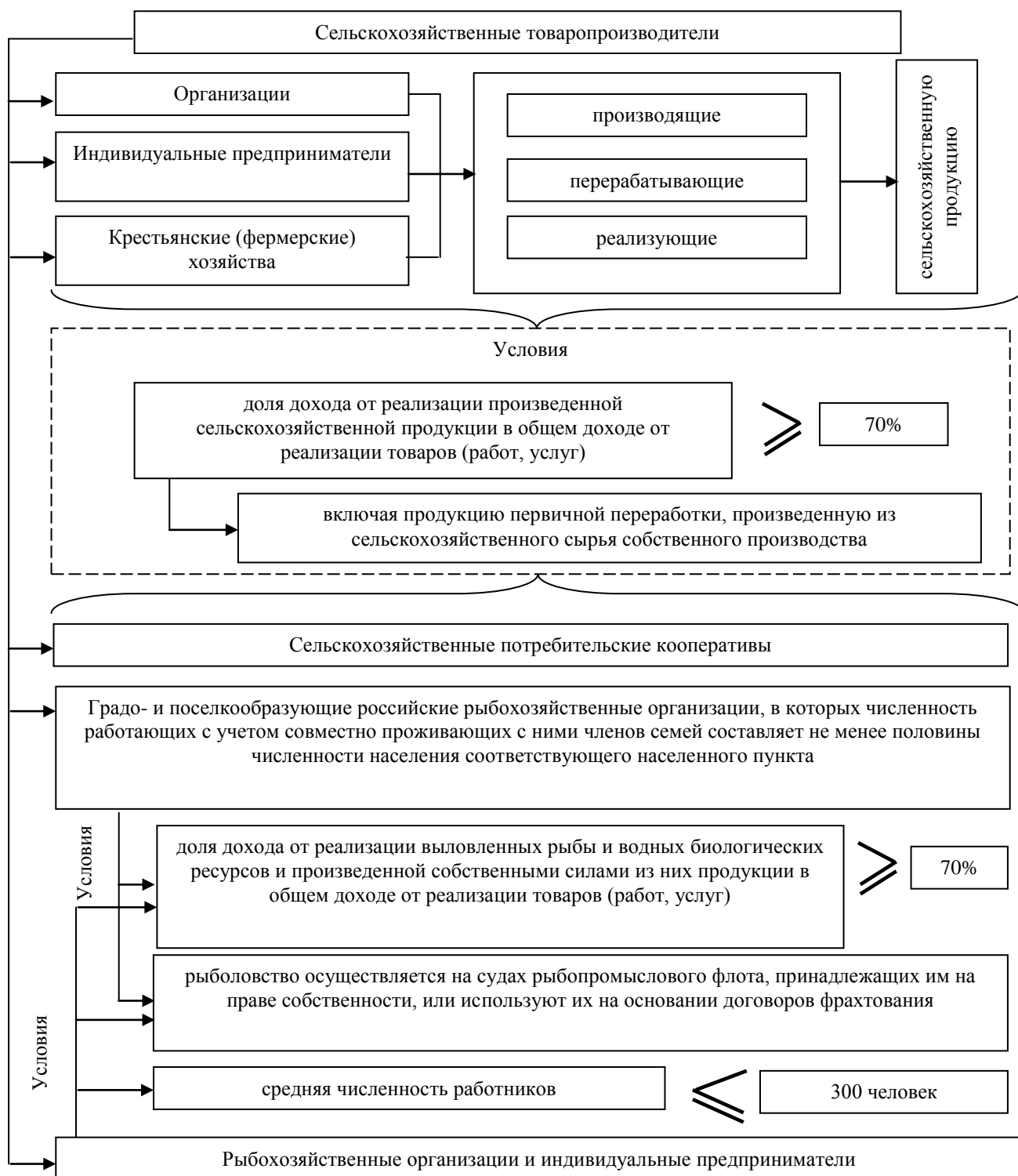


Рисунок 5.1 – Порядок отнесения организаций и индивидуальных предпринимателей к сельскохозяйственным товаропроизводителям

Налоговое стимулирование в сельском хозяйстве – это способ финансирования аграрной части с помощью использования развилистой системы налоговых льгот.

Список стимулирующих налоговых средств, которые используют в сельской экономике, разделяется по назначениям:

1. уменьшение налогового бремени;
2. оптимизация состава аграрного сектора;
3. поощрение вложений и инноваций.¹

При осуществлении этих направлений в определенных видах налогов надо учитывать то, что налоговая политика в сельском хозяйстве склонна к использованию полного выбора налоговых инструментов, применяемых в остальных отраслях экономики. Различность налогов дает возможность контролировать все стороны аграрного производства.

Особенность налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в РФ заключается в том, что они в основном попадают под действие специальных налоговых режимов, в связи с возникновением и развитием которых, производители в отношении уплачиваемых ими налогов получили возможность определенного выбора, ограничивающегося налоговым законодательством РФ: налогоплательщик применяет либо общий режим налогообложения, либо специальный режим. Кроме того, сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право совмещать общий режим налогообложения и систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Со вступлением в силу части первой НК РФ появилось официальное определение специального налогового режима. Специальным налоговым режимом признается особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.²

Основным условием введения специального налогового режима является возможность установления и эффективного функционирования единого налога в его конкретной форме. Для этого специальный объект налогообложения и налоговая база должны удовлетворять следующим требованиям:

¹Налоговые льготы для сельского хозяйства [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.zemso.ru/news_4471.htm.

²Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 03.12.2011)[Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/>. –СПС Консультант Плюс

– однородности основной продукции (не более 50% валовой выручки хозяйствующего субъекта). Это условие важно для проведения эффективного налогового контроля за правильностью исчисления и уплаты единого налога;

– возможности применения единого подхода к налогообложению (исчислению налоговых ставок и налоговой базы) для всей группы налогоплательщиков, не нарушая принципов равенства, всеобщности и справедливости налогообложения;

– возможности обеспечения нейтральности единого налога по отношению к экономическим мотивам и показателям экономического роста налогоплательщиков (оплате труда, выручке от реализации продукции и т.п.). Соблюдение этого требования дает наибольший фискальный и стимулирующий эффект.¹

Для снижения налоговой нагрузки сельскохозяйственных товаропроизводителей в 2004 году был введен специальный налоговый режим – Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).² Создание единого сельскохозяйственного налога было обусловлено несколькими целями:

- 1) обеспечение условий позволяющих позитивно развиваться сельскому хозяйству;
- 2) уменьшение суммы налогов;
- 3) облегчение учета в сельском хозяйстве;
- 4) уменьшение налоговой нагрузки в сельском хозяйстве.³

Из-за лишения в российской экономической литературе точной формулировки понятия «благоприятные условия для развития» в контексте изучаемого вопроса «создание благоприятных условий для развития сельского хозяйства» анализируется как достижение большого уровня

¹ Гончаренко, Г.А. Роль налоговых инструментов в стимулировании инвестиций в сельское хозяйство России / Г.А. Гончаренко // Инвестиции в АПК: эффективность и проблемы роста – М.: Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2008. – С. 165-169.

² Сасина, А.В. Эффективность применения систем налогообложения в сельском хозяйстве / А.В. Сасина // Вестник Алтайского государственного аграрного университета – 2009. – №6. – С. 84-87.

³ 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.

прибыльности с помощью стимулирования вложений и увеличения процента продуктивности.¹

Уплачивать ЕСХН имеет право только предприятие или индивидуальный предприниматель, который занимается производством сельскохозяйственных товаров, их обработкой и сбытом в том случае, если часть ее реализации в общем доходе плательщика составляет более 70%.

Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога представлен на рисунке 5.2.

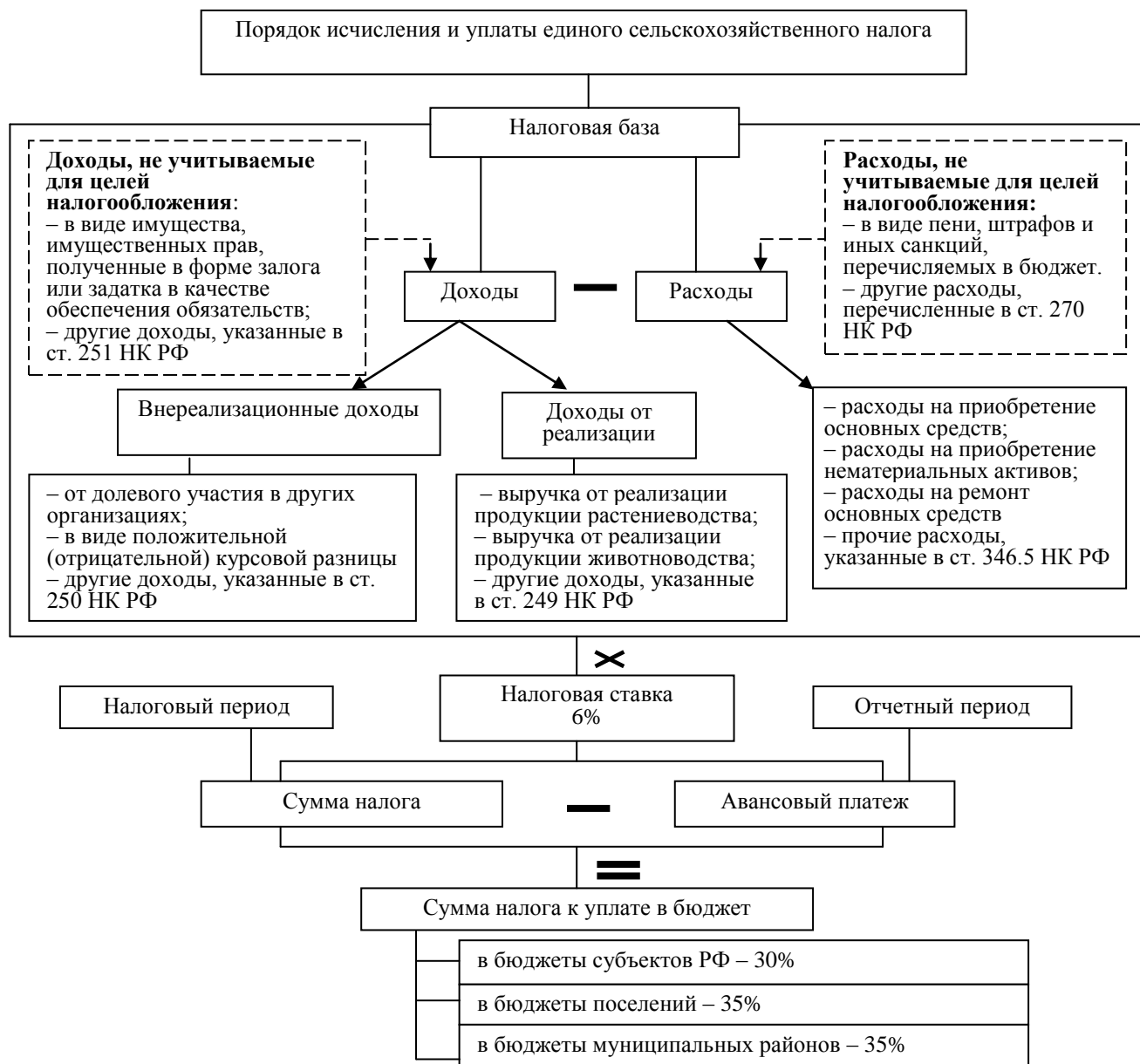


Рисунок 5.2 – Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога

¹Папцов, А.Г. Система налогообложения в сельском хозяйстве зарубежных стран / А.Г.Папцов // АПК: экономика и управление. – 2008. – №3. – С. 46-53.

Кроме того, среднесписочная численность работников сельскохозяйственного товаропроизводителя не должна превышать трехсот человек за налоговый период.

Единый сельскохозяйственный налог дает возможность не учитывать амортизационные затраты для налогового учета. Но не смотря на это, в бухгалтерском учете учитывать амортизационные отчисления необходимо. В частных ситуациях разница между бухгалтерским и налоговым учетом немала. Если организация хочет перейти от общей системы налогообложения на ЕСХН, то будет необходима переоценка налоговых обязательств и стоимости основных средств.

Прежде чем применять ту или иную систему налогообложения, необходимо провести анализ ее эффективности. При этом акцент необходимо делать на улучшение финансовых результатов деятельности, а не на сокращение налоговых платежей.

Преимущества и недостатки применения ЕСХН сельскохозяйственными товаропроизводителями представлены на рисунке 5.3.



Рисунок 5.3 – Преимущества и недостатки применения специального режима налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей

Учитывая, что по налогу на прибыль сельскохозяйственные товаропроизводители имеют льготы, а НДС и налог на имущество составляют основную часть абсолютной налоговой нагрузки, освобождение от уплаты этих налогов дает предприятиям значительную сумму налоговой экономии. Кроме того, для плательщиков ЕСХН предусмотрен льготный порядок включения стоимости приобретенных основных средств в расходы. Он дает возможность предприятиям окупать затраты, связанные с приобретением основных средств, в более короткие сроки.

Однако данный режим налогообложения улучшает финансовое положение не всех организаций, перешедших на его уплату.

Важным поводом, уменьшающим эффективность специального налогового режима, является то, что список расходов, принимаемых во внимание для исчисления ЕСХН, является закрытым, и, несмотря на неоднократные дополнения, существенно сокращает затраты, воспринимаемые в бухгалтерском учете сельскохозяйственными организациями в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями.¹

Налоговой базой по единому сельскохозяйственному налогу установлена разница между доходами и расходами. При установлении налоговой ставки по ЕСХН в размере 6% не учитываются различия в ресурсообеспеченности хозяйств и территориальные почвенно-климатические особенности, от которых в решающей степени зависит результативность сельскохозяйственного производства. Кроме того, порядок расчета налоговой базы не учитывает специфику аграрного производства, где основным ресурсом, как известно, является земля.

Главным недостатком применения ЕСХН является дальнейшее увеличение диспаритета цен на сельскохозяйственную и промышленную продукцию на сумму НДС. Исходя из этого можно сделать вывод о нецелесообразности перехода на ЕСХН для сельскохозяйственных

¹ Гончаренко, Г.А. Проблемы и направления совершенствования системы налогообложения сельского хозяйства России / Г.А. Гончаренко // Многофункциональность сельского хозяйства и устойчивое развитие сельских территорий. – М.: ВИАПИ им. А.А.Никонова: «Энциклопедия российских деревень», 2007. – С. 102-105.

организаций и предпринимателей, у которых значительная доля затрат оплачивается с НДС.¹

Применяя общую систему налогообложения, сельскохозяйственные товаропроизводители имеют преимущество для расширения собственного источника финансирования, а от увеличения налоговых выплат в региональный и местный бюджеты будет зависеть развитие сельских территорий. Сельскохозяйственные товаропроизводители могут воспользоваться льготой по транспортному налогу вне зависимости от перехода на уплату ЕСХН.

Одновременно налогоплательщик может совмещать применение ЕСХН только с системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД). Одновременно применять ЕСХН и общую систему налогообложения невозможно, равно как и невозможно совмещение ЕСХН и упрощенной системы налогообложения (УСН) (пп. 13 п. 3 ст. 346.12 НК РФ.).

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться по решениям представительных органов государственной власти. Если ЕНВД введен в месте деятельности сельскохозяйственного товаропроизводителя, осуществляющего виды деятельности, в отношении которых введен ЕНВД, то он обязан в отношении этих видов деятельности исчислять и уплачивать в бюджет единый налог.

Практическое применение специальных режимов налогообложения показало, что главное отличие их влияния на финансовое состояние сельхозтоваропроизводителей обусловлено уплатой НДС в бюджет.

Все покупатели сельскохозяйственной продукции могут быть разделены на плательщиков НДС и лиц, освобожденных от уплаты данного налога. При переходе на ЕСХН предприятие лишается права возмещения НДС из бюджета. Налогоплательщики ЕСХН при реализации продукции не

¹Михнова, Е.Ю. Специфические особенности единого сельскохозяйственного налога / Е.Ю. Михнова // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. – 2009. – №8. – С. 96-99.

выделяют сумму НДС в цене товара, соответственно покупатели также не могут возместить данную сумму НДС из бюджета.¹

При переходе на ЕСХН организации с большой долей заработной платы в расходах, организации находящиеся в регионах без льгот по налогу на имущество, получают привилегии.

Важным фактором, определяющим возможность сельскохозяйственных производителей применять льготный режим налогообложения, является то, относится ли данное предприятие к категории сельскохозяйственные товаропроизводители. При этом сельскохозяйственные товаропроизводители имеют возможность применения как общего режима налогообложения, так и специального. Прежде чем применять ту или иную систему налогообложения, необходимо провести анализ их эффективности, то есть выявить все плюсы и минусы использования и выявить наиболее целесообразную систему налогообложения для данного предприятия.

Для хозяйствующего субъекта эффективная система налогообложения так же важна, как и производственная или маркетинговая стратегия, что обусловлено возможностью улучшения финансового состояния предприятия и высоких результатов его деятельности. Оценка эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей представляет собой процесс, в ходе которого устанавливается, насколько общая выгода от существующей системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей соотносится с общими расходами, связанными с организацией данной системы налогообложения.

Общая цель анализа и оценки системы налогообложения сводится к следующему – выяснить является ли система налогообложения хозяйствующего субъекта той системой, реализация которой дает возможность предприятию наиболее полно удовлетворить как потребности собственников, так и потребности рынка. Результат оценки эффективности – это ответ на вопрос: оптимально ли построена система налогообложения на

¹ Степаненко, Е. Система налогообложения и ее влияние на финансово-экономическое состояние сельхозпредприятий / Е. Степаненко // АПК: экономика и управление – 2008. №6. – С. 42-44.

предприятию, если нет, то какие меры должны быть приняты в соответствии с его производственными потребностями.¹

Понятие эффективности можно рассматривать как относительный эффект, результативность процесса, операции, проекта, определяемые как отношение эффекта, результата к затратам, расходам, обусловившим, обеспечившим его получение.²

Выбор критерия эффективности является центральным, самым ответственным моментом исследования какого-либо процесса.

Процесс выбора критерия эффективности, как и процесс определения цели, является в значительной мере субъективным, творческим, требующим в каждом отдельном случае индивидуального подхода.

Существует два типа оценки эффективности:

1) оценка эффективности процесса – включает определение того, как и почему воздействует данный проект, и определяет контекст, в котором следует оценивать непосредственный результат проекта;

2) оценка эффективности результата – то, что обычно обсуждается в связи с оценкой и сосредоточено на конечных результатах проекта.³

Для выявления основных критериев оценки эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей необходимо определить, что из себя представляет система налогообложения предприятия.

Система налогообложения предприятий является составной частью понятия налоговой системы применительно к конкретному субъекту хозяйственной деятельности.

Таким образом, систему налогообложения предприятия, как и налоговую систему на уровне государства, можно рассматривать в широком и узком смысле.

Система налогообложения предприятия в широком смысле – это вся деятельность предприятия, связанная с:

– элементами налогообложения;

¹Евстигнеев, Е.Н. Налоги и налогообложение: учебник / Е.Н. Евстигнеев. – СПб.: Питер, 2006. – 288 с.

²Брокгауз, Ф.А. Энциклопедический словарь / Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон. – М.: Изд-во Эксмо, 2006. – 960 с.

³Кларин, М.В. Еще раз про вложения в персонал: возможна ли «формула эффективности» / М.В. Кларин // Корпоративный тренинг, М.: Дело, - 2002 – С. 16-19.

- системой налогов;
- налоговым нормотворчеством;
- налоговым контролем и налоговыми деликтами;
- налоговой политикой.¹

Система налогообложения сельскохозяйственного предприятия – это целостное налоговое поле, образовавшееся на конкретном предприятии под влиянием с одной стороны внешних факторов (законодательно установленных налоговых платежей, их ставок, сроков уплаты и т.д.) и с другой стороны внутренних (локальных) особенностей рассматриваемого предприятия (организационно-правовая форма, вид деятельности, место расположения и т.д.).²

Т.П. Пестрякова выделяет следующие критерии оценки эффективности системы налогообложения сельскохозяйственного предприятия (Рисунок 5.4):

- минимизация налоговой нагрузки предприятия;
- максимизация чистого денежного потока.³

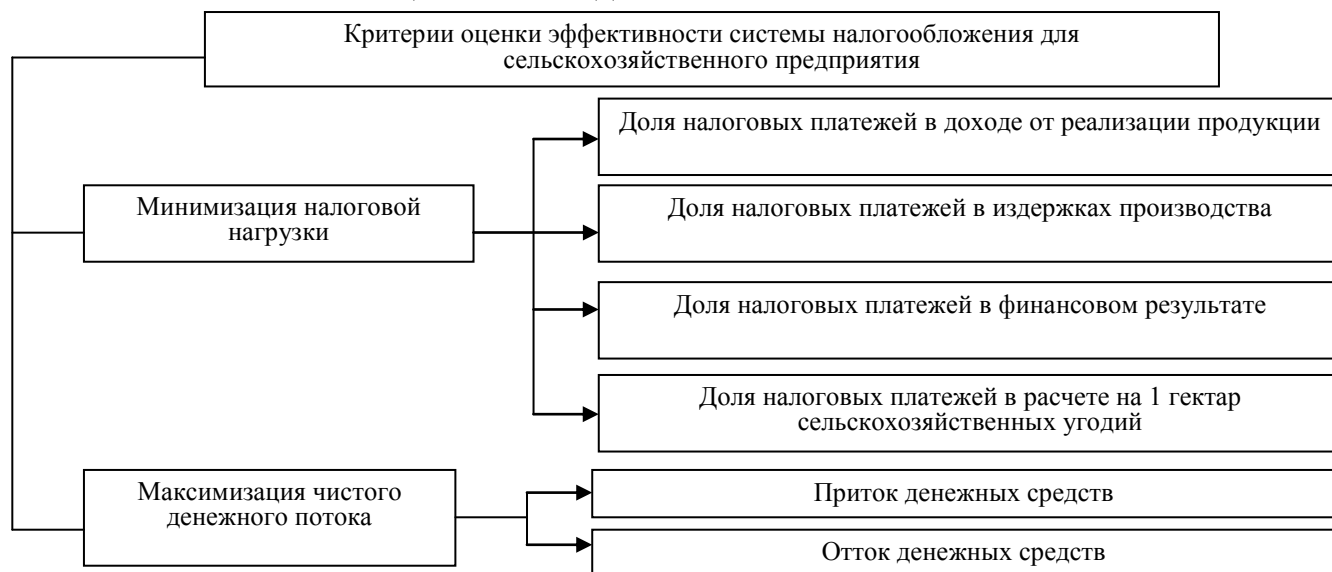


Рисунок 5.4 – Критерии оценки эффективности системы налогообложения для сельскохозяйственного предприятия

¹ Ермолаев, В.В. Анализ эффективности систем налогообложения предприятий: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – 2004. – 185 с.

² Там же

³ Пестрякова, Т.П. Система налогового планирования сельскохозяйственного предприятия / Т.П. Пестрякова // Экономический анализ: теория и практика, 2007, № 5. – СПС Гарант.

Т.П. Пестрякова полагает, что с помощью данных критериев можно моделировать влияние различных хозяйственных ситуаций (факторов) на налоговые платежи. Считаем, что данная методика оценки эффективности системы налогообложения сельскохозяйственного предприятия не позволяет наиболее полно проанализировать финансово-экономическое состояние товаропроизводителей и способы его улучшения. Кроме того, она не позволяет рассмотреть методику налогового анализа, планирования и прогнозирования, а также налоговую политику.

Поэтому, в качестве основных критериев эффективности систем налогообложения предприятий, представляется возможным использовать:

- 1) показатели финансового состояния и финансового результата деятельности предприятия;
- 2) уровень налоговой нагрузки предприятия;
- 3) методы оптимизации налоговых платежей;
- 4) разработанная методика налогового анализа;
- 5) налоговая политика;
- 6) применяемая методика планирования и прогнозирования на предприятии.

Наиболее оптимальное сочетание этих показателей, которое предприятие устанавливает для себя самостоятельно и субъективно, является наилучшим источником для принятия руководством обоснованного управленческого решения.

Рассмотрим данные критерии оценки эффективности системы налогообложения предприятия с учетом особенностей сельскохозяйственной отрасли – сезонный характер производства, зависимость хозяйственных результатов от природно-климатических условий, территориальную рассредоточенность производства, дифференциацию почвенного плодородия.

Финансовое состояние предприятия – это экономическая категория, отражающая состояние капитала в процессе его кругооборота и способность

субъекта хозяйствования к погашению долговых обязательств и саморазвитию на фиксированный момент времени.¹

Устойчивое финансовое состояние является необходимым условием эффективной деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей. Финансовое состояние товаропроизводителей, а также его устойчивость находятся в прямой зависимости от оптимальной структуры источников капитала (соотношения собственных и заемных средств предприятия) и от оптимальной структуры его активов.

Анализ финансового состояния предприятия состоит из блоков, представленных на рисунке 5.5.



Рисунок 5.5 – Основные блоки анализа финансового состояния сельскохозяйственных товаропроизводителей

Для оценки финансовой устойчивости сельскохозяйственных товаропроизводителей важное значение имеет следующее: располагают ли они необходимыми средствами для погашения обязательств; как быстро вложенные в активы средства могут обратиться в реальные деньги; насколько эффективно используются имущество, собственный и заемный капитал. Из вышесказанного можно сделать вывод, что изучение и оценка обеспеченности товаропроизводителей экономическими ресурсами, а также

¹Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник. / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 284 с.

выявление и использование резервов оптимизации данных ресурсов являются основной целью анализа финансового состояния сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Рассмотрим следующий критерий оценки эффективности системы налогообложения предприятий – уровень налоговой нагрузки предприятия.

В настоящее время в Российской Федерации не существует единого термина, характеризующего влияние налоговой системы на хозяйственную деятельность предприятия и его финансовое состояние. Вместо него применяется понятие «налоговая нагрузка». Анализ определения термина «налоговая нагрузка» представлен в Приложении 8.

Методика расчета налоговой нагрузки должна содержать общий подход к количественной и качественной оценке влияния обязательных платежей на финансовое состояние сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Следующим критерием оценки эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей являются методы оптимизации налоговых платежей. Оптимизацию налоговых платежей для сельскохозяйственных товаропроизводителей необходимо осуществлять с учетом различных инструментов (Рисунок 5.6).

Своеобразие налоговой оптимизации для сельскохозяйственных предприятий формируется своеобразием объекта и субъекта налоговых действий, характерными чертами порядка и способов налогообложения, разновидностями учетной и договорной политики и др.

Налоговый учет – это порядок подытоживания информации для нахождения налоговой базы по налогу опираясь на данные первичных документов, классифицированных исходя из порядка, предусмотренным НК РФ¹. Структура бухгалтерского и налогового учета обязана точно отвечать нормативно-правовым актам. Данные бухгалтерского учета и отчетности обязаны облегчить задачу получения информации для налоговых целей.

¹Глубокова, Н.Ю. Налоговое планирование/ Н.Ю. Глубокова. Московский государственный университет экономики, статистики и информатики. – М., МЭСИ, 2006. – 40 с.

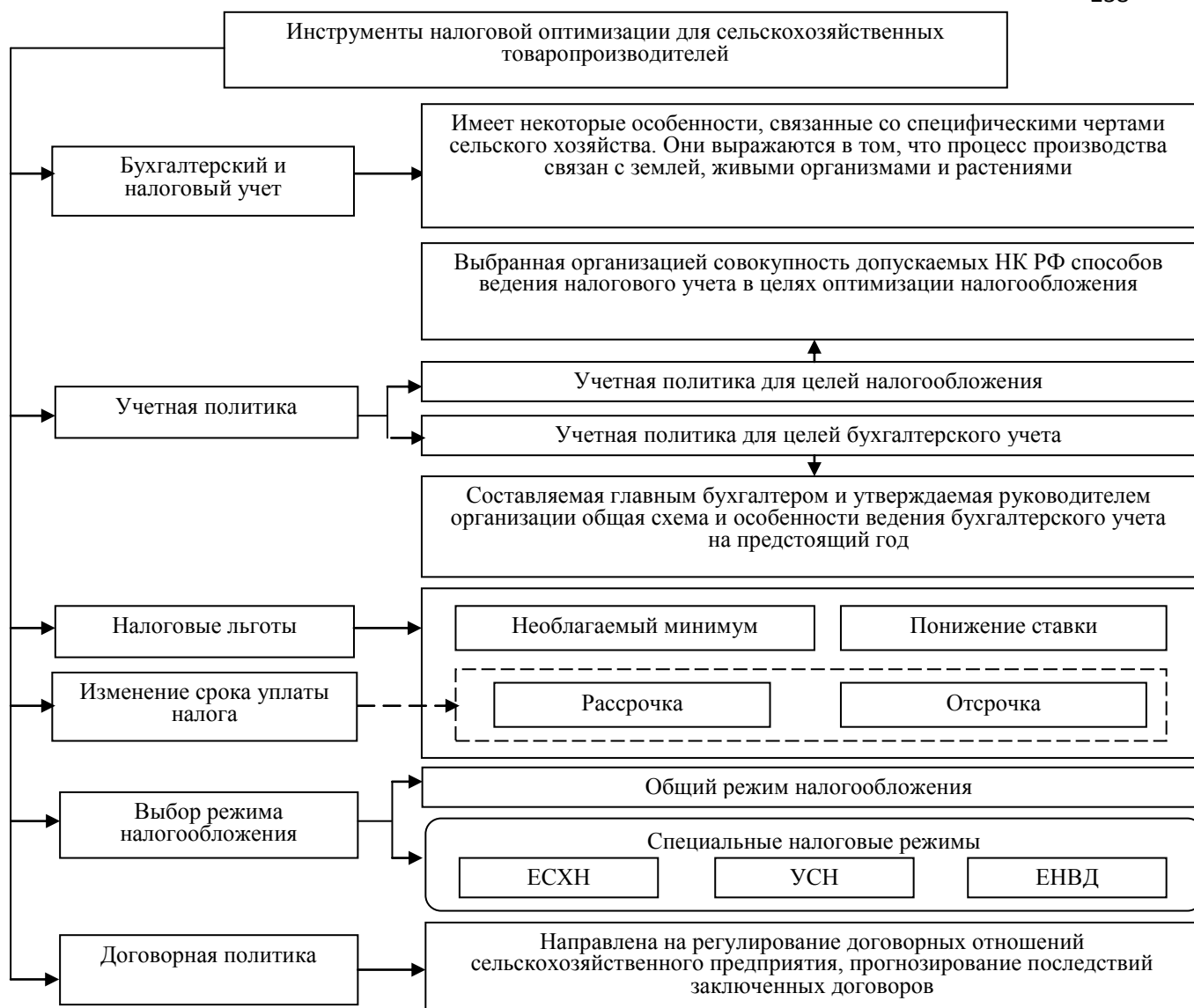


Рисунок 5.6 – Инструменты оптимизации налоговых платежей для сельскохозяйственных товаропроизводителей

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве как инструмент налоговой оптимизации имеет свою специфику, которая связана с особенностями отрасли. Своеобразие сельскохозяйственного бизнеса заключается главным образом в том, что процесс производства связан с землей и сельскохозяйственными животными, а также растениями, которые являются предметами труда.

Так же, в сельском бизнесе производственный процесс является длительным процессом. По этой причине большое количество незавершенного производства имеют производители сельскохозяйственного товара на конец года.

Налоговые льготы предоставляются в виде отмены авансовых платежей, уменьшения или полного сложения налогового обязательства при соблюдении определенных условий, снижения размера налоговой ставки. Налоговая система сельского хозяйства имеет гибкие льготы. Одна из важнейших функций налоговых льгот в сельском хозяйстве заключается в стимулировании развития технического прогресса, ускорении практической реализации технологических новаций, которые, как правило, требуют крупных вложений капитала.

Договорные отношения сельскохозяйственных товаропроизводителей определяют такие сферы их деятельности, как приобретение оборудования, техники и иных материально-технических средств, сбыт сельскохозяйственной продукции, перевозки и иные направления хозяйственной деятельности.

Проводя договорную политику, следует оценивать в комплексе все налоговые последствия заключаемого или изменяемого хозяйственного договора.

Следующим критерием оценки эффективности системы налогообложения предприятия является методика налогового анализа.

Налоговый анализ – совокупность приемов и способов, включающих использование существующих льгот по конкретным налогам, анализ существующего законодательства, его изменений, с помощью которых можно охарактеризовать налоговую политику и провести анализ налоговых изъятий за определенные периоды времени.¹

Посредством налогового анализа возможно осуществление эффективной политики в области налогообложения. Объектом анализа налогообложения сельхозтоваропроизводителей является действующая система налогов и сборов, уплачиваемых в бюджет. Анализ налогообложения позволяет изучить систему налогообложения, а также измерить влияние налогообложения на результаты хозяйствования предприятия.

¹ Васильева, М.В. Налоговый анализ как основа налогового планирования налогообложения транспортных средств / М.В. Васильева // Управленческий учет. – 2009, №1, С.62-72

Главной целью анализа налогообложения является разработка рекомендаций по оптимизации налоговых обязательств сельскохозяйственных товаропроизводителей в краткосрочном и долгосрочном периоде.

Следующим критерием оценки эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей является налоговая политика, проводимая на предприятии.

Налоговая политика организации – это внутренний документ, закрепляющий способы и формы налогового планирования, налогового учета, взаимосвязь с учетной политикой, контроль за налогообложением с целью оптимизации налоговых платежей, в том числе по штрафным санкциям, и затрат, связанных с налогообложением.¹

Основной целью налоговой политики сельскохозяйственных товаропроизводителей является оптимизация всех расходов, связанных с уплатой налогов.

Элементы налоговой политики сельскохозяйственных товаропроизводителей могут быть следующими:

- 1) образование порядка контроля за процессом налогообложения;
- 2) улучшение налоговых обязательств;
- 3) осуществление налоговых обязательств;
- 4) положение и основание бухгалтерского учета и отчетности;
- 5) улучшение договорных отношений;
- 6) установление налоговых льгот и их оценка;
- 7) распределение масштабов бизнеса и исполнения в целях получения выручки не менее 70% от реализации произведенной, а также произведенной и переработанной сельскохозяйственной продукции.²

Последним критерием эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей является планирование и прогнозирование налоговых платежей.

¹ Гордеева, О.В. Оценка эффективности налоговой политики / О.В. Гордеева // Налоги и налогообложение. – 2006. - №10. – СПС Консультант Плюс

² Кокорев, Н. Формирование налоговой политики / Н. Кокорев // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2001. - №26. – СПС Консультант Плюс

Налоговое планирование является объективной необходимостью и потребностью каждой сельскохозяйственной организации, которая заинтересована в снижении налоговой нагрузки законным способом. На предприятии налоговое планирование и прогнозирование осуществляется в последовательности, представленной на рисунке 5.7.

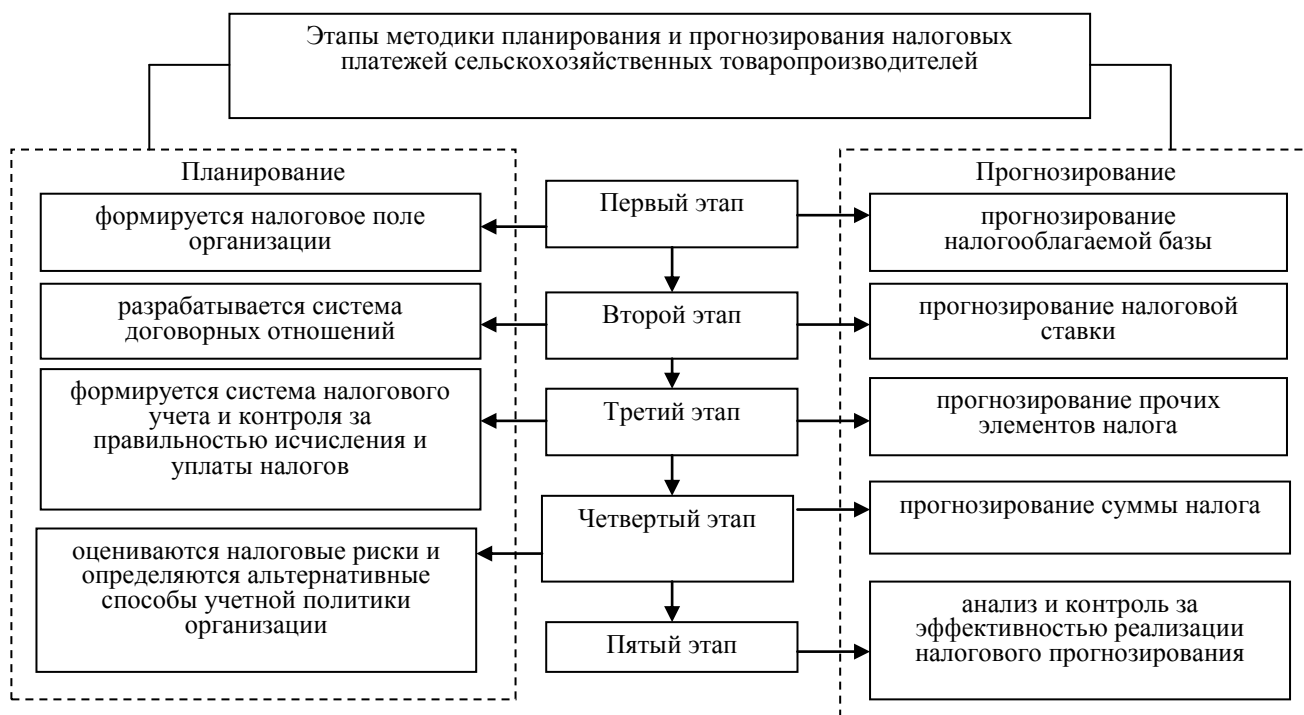


Рисунок 5.7 – Этапы методики планирования и прогнозирования налоговых платежей сельскохозяйственных товаропроизводителей

Источниками информации для осуществления прогнозирования на сельскохозяйственных предприятиях могут служить данные учета и отчетности за предыдущие периоды, планируемые показатели финансово-хозяйственной деятельности, а также изменения налогового законодательства.

Представим основные критерии оценки эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей на рисунке 5.8. К наиболее распространенным методам прогнозирования относятся: экстраполяция, нормативные расчеты, в том числе интерполяция, экспертные оценки, аналогия, математическое моделирование.

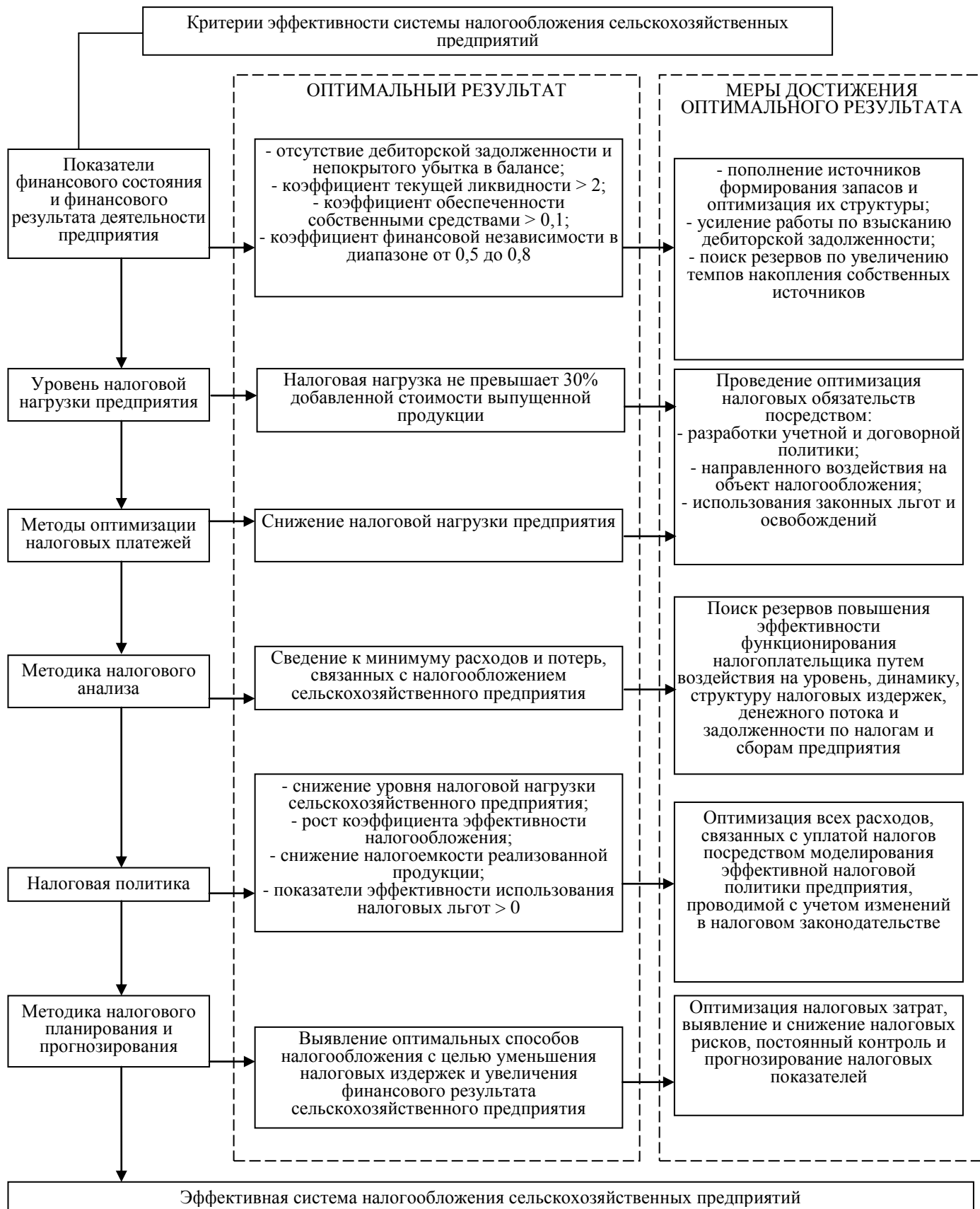


Рисунок 5.8 – Критерии оценки эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей

Таким образом, на основании вышеописанного дадим определение оценке эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. Оценка эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей – это процесс, в ходе которого устанавливается, насколько общая выгода от существующей системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей соотносится с общими расходами, связанными с организацией данной системы налогообложения.

В качестве основных критериев эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, используются:

- 1) показатели финансового состояния и финансового результата сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- 2) уровень налоговой нагрузки сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- 3) методы оптимизации налоговых платежей;
- 4) разработанная методика налогового анализа;
- 5) налоговая политика;
- 6) применяемая методика планирования и прогнозирования на предприятии.

Оценка эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, исходя из поставленной цели и в соответствии с разработанной нами формулировкой, должна представлять собой системную оценку частных свойств каждой составляющей системы налогообложения в долговременном периоде с использованием только значимых фактических данных. Результат такой системной оценки – конкретный финансовый результат, который характеризует состояние системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.

5.2 Информационно-аналитическое обеспечение налогообложения сельскохозяйственного предприятия в учетно-аналитическом комплексе

Информационно-аналитическое обеспечение представляется возможным рассматривать как информационную и учетно-аналитическую систему предприятия, которая зависит от его структуры и отраслевой специфики осуществляемой финансово-хозяйственной деятельности.

Целью информационно-аналитического обеспечения системы налогообложения сельскохозяйственного предприятия является формирование информационного поля для принятия эффективных управленческих решений по оптимизации налогообложения и повышению рентабельности финансово-хозяйственной деятельности. Управленческие решения должны приниматься на основе тщательной и достоверной информации о комплексе факторов внутренней и внешней среды, в условиях воздействия которых функционирует предприятие.

На формирование информационно-аналитического обеспечения системы налогообложения сельскохозяйственной организации оказывает влияние специфика функционирования, а именно технико-экономические особенности и внутренние факторы хозяйственной жизни, а также параметры внешней среды и ожидаемые последствия от принятия различных управленческих решений.

Основной задачей, решаемой средствами информационно-аналитического обеспечения, является предоставление потребителю информации максимально полных и достоверных сведений по интересующей его проблеме или объекту.¹

Информационно-аналитическое обеспечение системы налогообложения сельскохозяйственной организации включает информацию внешней и внутренней среды предприятия (Рисунок 5.9).

К внешней информации можно отнести информацию законодательного характера, касающейся, прежде всего, вопросов правового регулирования налогообложения сельскохозяйственного предприятия.

¹Корявцев, П.М. К проблеме организации информационно-аналитического обеспечения коммерческой разведки / П.М. Корявцев // Теория антисистем. Источники и документы. – 2005. – № 2. – С. 83-87.

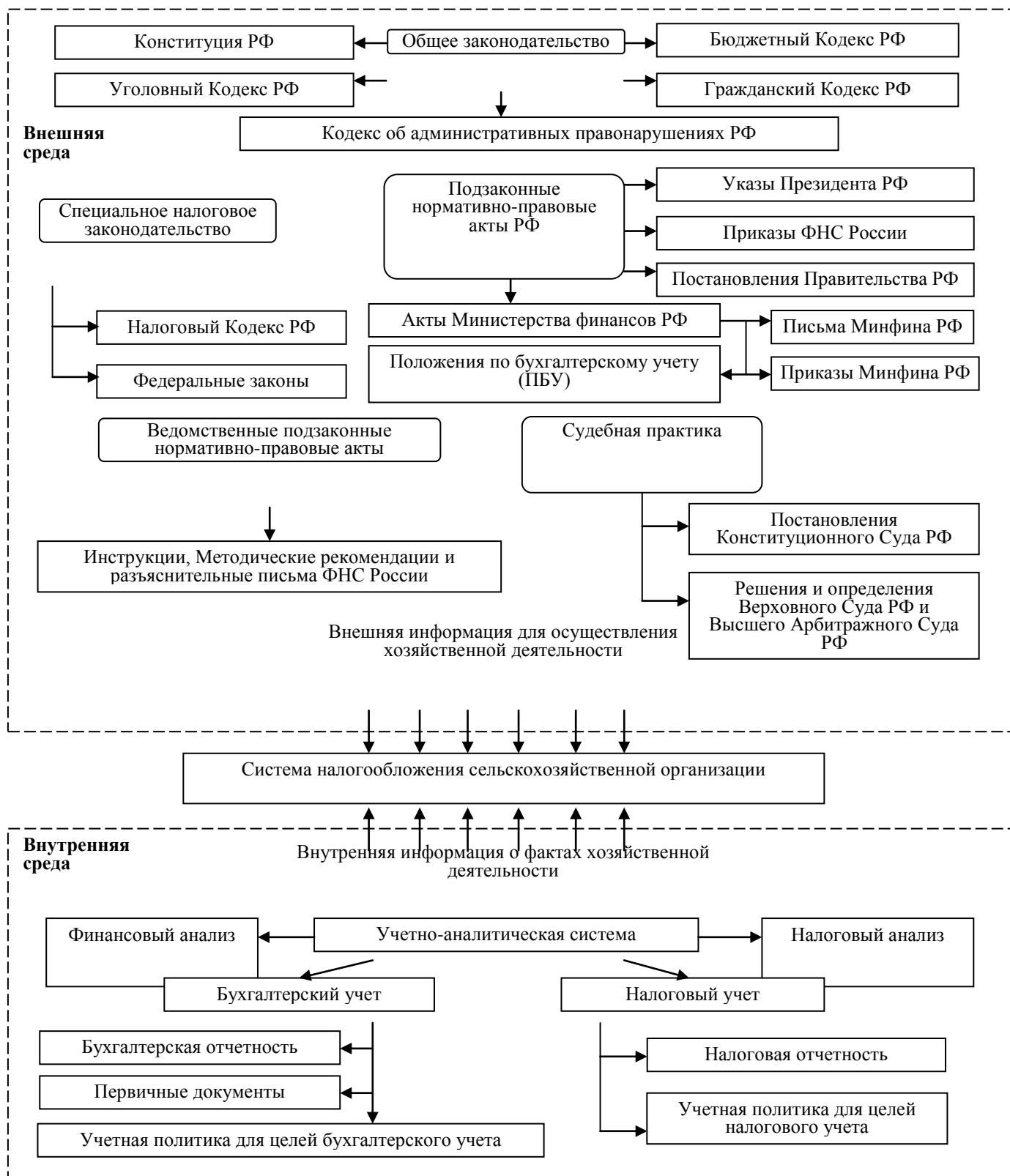


Рисунок 5.9 – Общая схема информационно-аналитического обеспечения системы налогообложения сельскохозяйственной организации

Источники правового регулирования налоговых отношений в системе налогообложения предприятий сельского хозяйства образуют многоуровневую систему, включающую нормативно-правовые акты,

судебные прецеденты. Помимо законодательных актов налоговые отношения регулируются указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ, актами Министерства финансов РФ.

Акты законодательства о налогах и сборах, принятые федеральными органами власти, действуют на всей территории Российской Федерации. Акты законодательства о налогах и сборах субъектов и органов местного самоуправления распространяют свое действие соответственно лишь на их территории. Судебный прецедент представляет собой правило поведения, сформулированное в судебном решении по конкретному делу и имеющее общеобязательное значение для широкого круга лиц, включая другие суды.¹

Конституция РФ содержит важные нормы, регулирующие основы налоговой системы России. Статья 57 Конституции РФ закрепляет в качестве конституционной обязанности уплату каждым лицом законно установленных налогов и сборов, а также предусматривает, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

В Гражданском кодексе РФ содержатся основания, закрепляющие право каждого иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им, совершать по своему усмотрению в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц. Гражданский кодекс РФ регламентирует правила заключения гражданско-правовых договоров и устанавливает требования к заключению договоров.²

Ответственность за нарушение налогового законодательства устанавливается в соответствии с Уголовным кодексом РФ и Кодексом об административных правонарушениях РФ. Налоговый кодекс РФ, являясь кодифицированным актом прямого действия, занимает особое место среди источников нормативно-правового регулирования налоговых отношений. Данный кодифицированный законодательный акт устанавливает систему

¹Демин, А.В. Налоговое право России: Учебное пособие / А.В.Демин–Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329с.

² Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 06.12.2011)– СПС Консультант Плюс

налогов и сборов, а также принципы налогообложения в РФ, и в сельскохозяйственном производстве в частности. Правительство Российской Федерации как высший исполнительный орган государственной власти вправе издавать постановления по вопросам налогообложения лишь в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Министерство финансов РФ издает нормативные акты по вопросам, относящимся к его компетенции. Нормативные документы и инструкции Министерства финансов РФ и ФНС РФ регулируют порядок ведения бухгалтерского учета предприятия и разъясняют некоторые вопросы налогообложения.

Сельскохозяйственная организация уплачивает в бюджетную систему Российской Федерации ЕСХН, транспортный налог, земельный налог, водный налог и является налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц, а также перечисляет страховые взносы в государственные внебюджетные фонды. Нормативное регулирование исчисления и уплаты данных налогов представлено в таблице 5.1.

Таблица 5.1 – Нормативное регулирование налоговых обязательств сельскохозяйственной организации

Вид налога	Источник информации	Наименование нормативного акта
Единый сельскохозяйственный налог	Налоговый кодекс РФ, гл. 26.1, ст. 346.1-346.10	Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)
	Постановление Правительства РФ от 25.07.2006 № 458 (ред. от 30.11.2010)	Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства
	Приказ Минфина РФ от 11.12.2006 № 169н (ред. от 31.12.2008)	Об утверждении формы Книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, и порядка ее заполнения
	Приказ Минфина РФ от 22.06.2009 № 57н	Об утверждении формы налоговой декларации по единому сельскохозяйственному налогу и Порядка ее заполнения
	Бюджетный кодекс РФ. Ст. 56, Гл. 9	Налоговые доходы бюджетов субъектов Доходы местных бюджетов
НДФЛ (как налоговый агент)	НК РФ, глава 23, ст. 207-233	Налог на доходы физических лиц
	Федеральный закон от 25.11.2009 № 281-ФЗ (ред. от 28.11.2011)	О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации
	Приказ ФНС РФ от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611@ (ред. от 06.12.2011)	Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и рекомендаций по ее заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочник
	Письмо ФНС РФ от 07.10.2005 № ГИ-6-	О порядке налогообложения материальной выгоды

	04/835@	
	Приказ ФНС РФ от 17.11.2010 № ММВ-7-3/611@ (ред. от 06.12.2011)	Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и рекомендаций по ее заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников
	Приказ ФНС РФ от 10.11.2011 № ММВ-7-3/760@	Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц
	Бюджетный кодекс РФ. Ст. 56, гл. 9	Налоговые доходы бюджетов субъектов Доходы местных бюджетов
Транспортный налог	НК РФ, глава 28 ст. 356-363.1	Транспортный налог
	Письмо ФНС РФ от 18.02.2008 № ШС-6-3/112@	О транспортном налоге
	Приказ Минфина РФ от 13.04.2006 № 65н	Об утверждении формы налоговой декларации по транспортному налогу и порядка ее заполнения
	Приказ ФНС РФ от 05.10.2010 № ММВ-7-11/479@	Об утверждении формы налогового уведомления
	Закон Ростовской области	О транспортном налоге
	Бюджетный кодекс РФ. Ст.56	Налоговые доходы бюджетов субъектов Российской Федерации
Земельный налог	Налоговый кодекс РФ, гл. 31, ст. 387-398	Земельный налог
		Земельный кодекс РФ
	Письмо ФНС РФ от 07.02.2008 № ШС-6-3/84@	О земельном налоге
	Письмо ФНС РФ от 06.08.2009 № ШС-17-3/153@	О земельном налоге
	Приказ Минфина РФ от 16.09.2008 № 95н	Об утверждении форм налоговой декларации и налогового расчета по авансовым платежам по земельному налогу и Порядков их заполнения
	Бюджетный кодекс РФ Глава 9	Доходы местных бюджетов
Водный налог	Налоговый кодекс РФ, гл. 25.2	Водный налог
	Постановление Правительства РФ от 30.12.2006 № 844 (ред. от 04.03.2009)	О порядке подготовки и принятия решения о предоставлении водного объекта в пользование
	Приказ Минфина РФ от 03.03.2005 № 29н (ред. от 12.02.2007)	Об утверждении формы налоговой декларации по водному налогу и порядка ее заполнения
	Бюджетный кодекс РФ. Ст. 50	Налоговые доходы федерального бюджета

Таким образом, наиболее важными внешними источниками информации системы налогообложения сельскохозяйственного предприятия являются законодательные и принятые в соответствии с ними нормативно-правовые акты, письма и официальные разъяснения исполнительных органов РФ.

К важным внутренним источникам системы налогообложения сельскохозяйственной организации относится учетная политика, организационно-штатная структура, налоговые регистры, а также налоговая

и бухгалтерская отчетность и др. Наиболее подробно внутренние источники информационно-аналитического обеспечения системы налогообложения сельскохозяйственной организации представлены на рисунке 5.10.

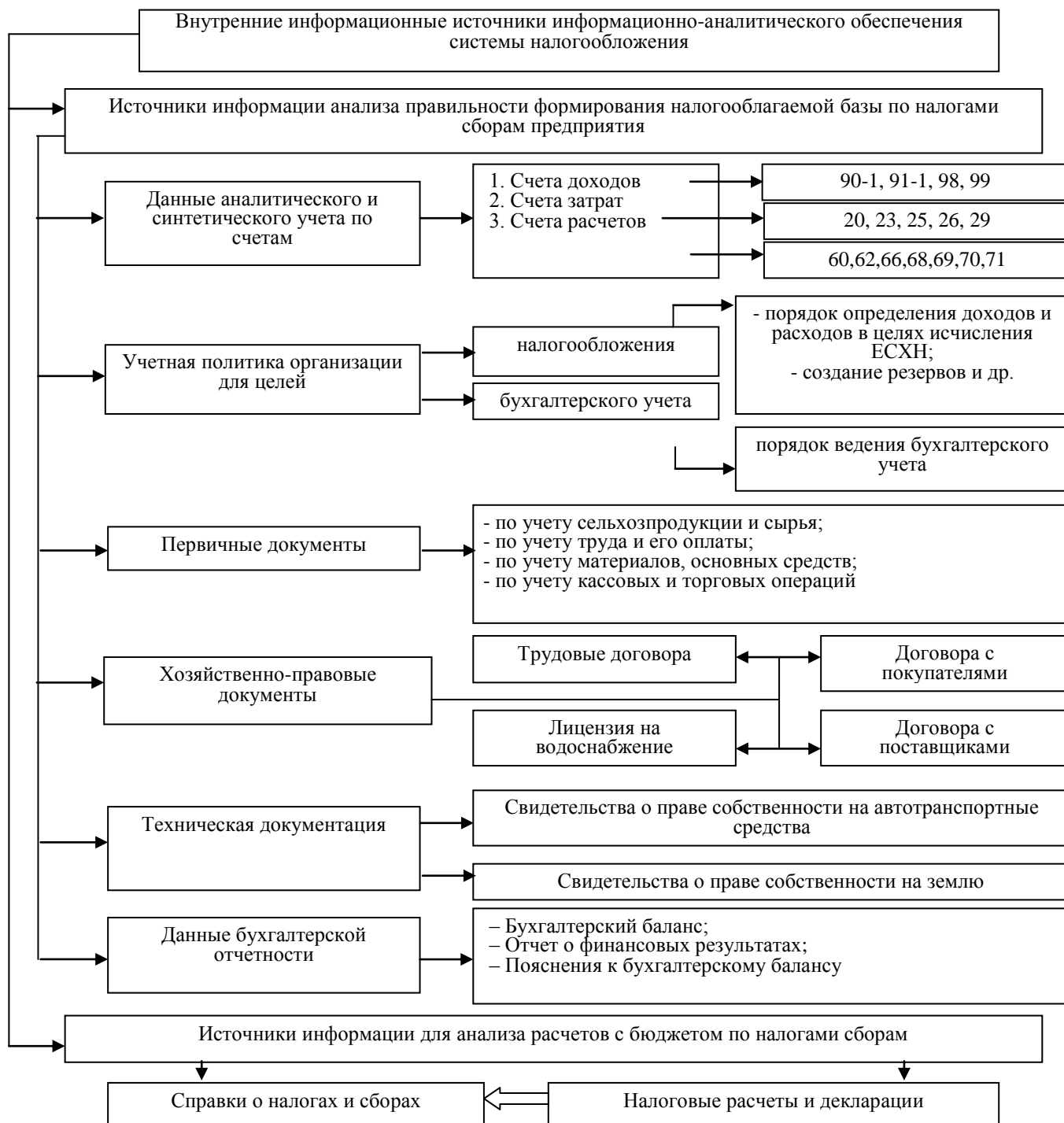


Рисунок 5.10 – Внутренние информационные источники информационно-аналитического обеспечения системы налогообложения сельскохозяйственной организации

Основными информационными источниками системы налогообложения сельскохозяйственной организации являются данные бухгалтерского и налогового учета. Через систему бухгалтерского и

налогового учета проходят все факты хозяйственной жизни предприятия, создающие поток экономической информации для целей управления, контроля, анализа и планирования хозяйственной деятельности. Информация, формируемая в учетной системе предприятия, используется для составления бухгалтерской, управленческой и статистической отчетности, а также отчетности перед налоговыми органами.¹

Информация бухгалтерского и налогового учета сельскохозяйственной организации с высокой точностью, объективностью и необходимой детализацией, отражает многочисленные качественные и количественные характеристики процессов и фактов хозяйственной деятельности

В основе системы налогообложения предприятия лежит обработка информации, циркулирующей в бухгалтерском и налоговом учете. В связи с этим одним из ключевых понятий информационно-аналитического обеспечения системы налогообложения сельскохозяйственного предприятия является понятие информационного потока. Информационные потоки предприятия образует информация, рассматриваемая в процессе ее движения в пространстве и времени в определенном направлении.²

Информационный поток как один из элементов информационно-аналитического обеспечения системы налогообложения сельскохозяйственной организации является совокупностью сообщений учетно-аналитического комплекса и необходимых для управления и контроля хозяйственных операций. Информационные потоки в бухгалтерском и налоговом учете сельскохозяйственной организации представлены на рисунке 5.11.

В качестве документа, на основе данных которого определяется налоговая база по единому сельскохозяйственному налогу, является Книга учета доходов и расходов. На исследуемом предприятии Книга учета доходов и расходов ведется на бумажном носителе. Также она может быть

¹Бычкова, С.М. Бухгалтерский учет и налогообложение в сельском хозяйстве: учеб. пособие / С.М. Бычкова, А.В. Золотарев. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 424 с.

²Миротин, Л.Б. Основы логистики: учебное пособие / Л.Б. Миротин, В.И. Сергеев. – ИНФРА-М, 2000 г. – 100 с.

представлена и в электронном виде. На каждый очередной налоговый период открывается новая Книга учета доходов и расходов¹.

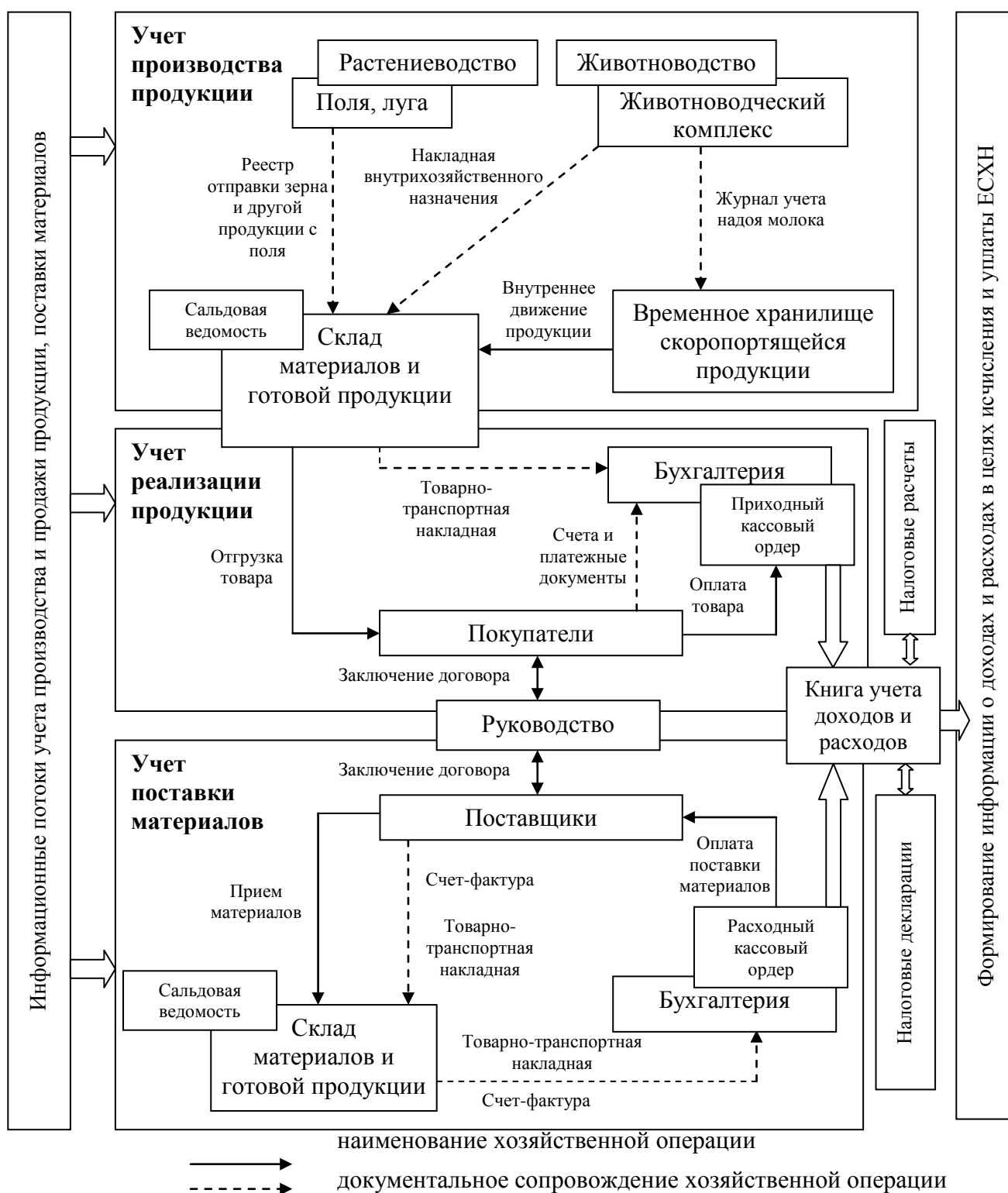


Рисунок 5.11 – Информационные потоки в бухгалтерском и налоговом учете сельскохозяйственной организации

¹Елисеева, Н.В. Методические рекомендации по бухгалтерскому обеспечению исчисления единого сельскохозяйственного налога / Н.В. Елисеева, Е.В. Фастова. – М.: ООО «Бланкиздат», 2004. – 140 с.

В Книге в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период. На предприятии для оформления различных хозяйственных операций применяются специализированные формы первичной документации (Таблица 5.3).

Таблица 5.3 – Первичная учетная документация сельскохозяйственной организации

№ п/п	Номер формы	Наименование формы
1	Учет сельхозпродукции и сырья	
	СП-13	Акт расхода семян и посадочного материала
	СП-14	Дневник поступления сельскохозяйственной продукции
	СП-16	Дневник поступления продукции растениеводства
	СП-20	Ведомость учета расхода кормов
	СП-21	Журнал учета надоя молока
2	Учет труда и его оплаты	
	Т-12	Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда
	410-АПК	Учетный лист труда и выполненных работ
	Т-49	Расчетно-платежная ведомость
	414-АПК	Наряд на сдельную работу
415-АПК	Ведомость выдачи натуральной оплаты	
3	Учет материалов и основных средств	
	СП-1	Реестр отправки зерна и другой продукции с поля
	СП-11	Ведомость движения зерна и другой продукции
СП-31	Товарно-транспортная накладная (зерно)	
4	Учет кассовых и торговых операций	
	КО-1	Приходный кассовый ордер
	КО-2	Расходный кассовый ордер
	КО-4	Кассовая книга
	ИНВ-15	Акт инвентаризации денежных средств
	СП-32	Товарно-транспортная накладная
	СП-33	Товарно-транспортная накладная (молсырье)
СП-38	Отчет о продаже сельскохозяйственной продукции	

Первичные документы на исследуемом предприятии составляются в момент совершения хозяйственных операций и ведутся в надлежащем порядке. Учетная политика является одним из основных документов, устанавливающих правила ведения в организации бухгалтерского и налогового учета на сельскохозяйственном предприятии. И, следовательно, одним из главных источников информационно-аналитического обеспечения системы налогообложения сельскохозяйственной организации.

Учетная политика для целей налогообложения исследуемого предприятия включает:

1. Организационный раздел:

– формы первичных документов по учету доходов и расходов, учитываемых при определении ЕСХН;

– рабочий план счетов.

2. Методологический раздел.

В методическом разделе учетной политики для целей налогообложения сельскохозяйственной организации утвержден порядок определения доходов и расходов, принимаемых и не принимаемых для целей исчисления ЕСХН. Доходы, учитываемые при определении налоговой базы по ЕСХН, разделены на доходы от реализации продукции, работ, услуг и внереализационные доходы. Расходы, уменьшающие полученные доходы, поделены на материальные расходы, расходы на оплату труда и прочие расходы.

В целом учетная политика для целей исчисления ЕСХН исследуемого предприятия дает четкое представление о доходах и расходах, учитываемых при исчислении ЕСХН.

Хозяйственно-правовые документы сельскохозяйственной организации включают в себя учредительные документы, организационно-штатную структуру, договоры с покупателями и поставщиками, а также трудовые договоры с сотрудниками и распоряжения руководства предприятия.

На основе штатного расписания и трудовых договоров, заключенных между сельскохозяйственной организацией и работниками происходит начисление заработной платы, что является источником исчисления НДФЛ. Также здесь важны такие документы как: положение о системе оплаты труда в организации, положение о премировании, положение о выплате вознаграждения по итогам работы за год, табель учета использованного времени и расчетно-платежная ведомость.

Техническая и технологическая документации являются источником для исчисления транспортного и земельного налогов. Так в технической документации транспортного средства указана информация о налоговой

базе по транспортному налогу – мощность двигателя, выраженная в лошадиных силах. А в свидетельстве о праве собственности на землю указывается общая площадь земельного участка, признаваемого объектом налогообложения в целях исчисления земельного налога. Информация о площади земельного участка, находящегося в собственности предприятия, необходима для определения налоговой базы по земельному налогу, установленной как кадастровая стоимость данного земельного участка.

Годовая финансовая отчетность сельхозтоваропроизводителей представляет собой завершающий этап бухгалтерской работы и содержит итоговые показатели деятельности предприятия. Бухгалтерская отчетность обеспечивает возможность всестороннего отражения хозяйственной деятельности предприятия.

Таким образом, информационно-аналитическое обеспечение системы налогообложения сельскохозяйственной организации представляет собой систему внешней и внутренней информации. К внешней информации можно отнести законы, указы, постановления, распоряжения, решения, другие нормативные и законодательные акты, которые касаются, прежде всего, вопросов правового регулирования налогообложения сельскохозяйственного предприятия. К основным внутренним источникам налогообложения сельскохозяйственной организации относится учетная политика для целей налогообложения и бухгалтерского учета, трудовые договоры с сотрудниками, покупателями и поставщиками, налоговые регистры, а также налоговая и бухгалтерская отчетность.

Анализ и оценка налоговых обязательств экономического субъекта является важным элементом в системе управления налогообложением. Налоговый анализ предполагает изучение составных частей системы налогообложения предприятий с целью повышения ее эффективности. Такой анализ осуществляется по всем налогам и сборам, уплачиваемым предприятием, а также по отдельным налогам и сборам.¹

Налоговый анализ служит исходной отправной точкой налогового планирования, прогнозирования, налоговой оптимизации, а также

¹Лытнева, Н.А. Налоговый анализ в сфере предпринимательства: показатели и методика / Н.А. Лытнева, Н.А. Парушина // Аудитор. – 2009. – № 12. – С. 50-58

управления экономическими объектами и протекающими в них процессами. В налоговом анализе методика представляет собой совокупность аналитических способов и правил исследования составляющих налоговой нагрузки, подчиненных достижению цели ее оптимизации.¹

Все способы анализа включают в себя элементы изложение проблем и целей анализа; предметы анализа; система показателей, помогающая совершать анализ; описание последовательности и периодичности проведения аналитического исследования; формулировка средств анализа изучаемых объектов; источники данных, на основании которых производится анализ.² Целесообразным представляется проведение налогового анализа на сельскохозяйственном предприятии в следующей последовательности (Рисунок 5.12).

В качестве важнейшего элемента методики налогового анализа необходимо выделить технические приемы и инструменты анализа.

Инструменты налогового анализа должны использоваться для следующих операций:

- 1) первичной обработки собранной информации (проверки, группировки систематизации);
- 2) исследование структуры и закономерностей развития исследуемых объектов;
- 3) формулировка воздействия обстоятельств на степень налоговой нагрузки;
- 4) вычисления неупотребленных и многообещающих резервов уменьшения общей налоговой нагрузки;
- 5) обобщения итогов исследования и единой оценки налоговых обязательств;
- 6) оправдания выбранной налоговой политики.³

Для изучения влияния различных факторов на налоговую нагрузку предприятия, подсчета резервов и эффективности применяемой налоговой

¹ Попова, Л.В. Теоретические основы налогового анализа / Л.В. Попова // Управленческий учет. – 2010. – № 6. – С. 77-83.

² Николаенко, А.В. Налоговый анализ в системе управления предприятием / А.В. Николаенко // Управленческий учет. – 2011. – № 2. – С. 83-87.

³ Попова, Л.В. Теоретические основы налогового анализа / Л.В. Попова // Управленческий учет. – 2010. – № 6. – С. 77-83.

политики рекомендуем сельскохозяйственной организации применять способы детерминированного и стохастического факторного анализа.

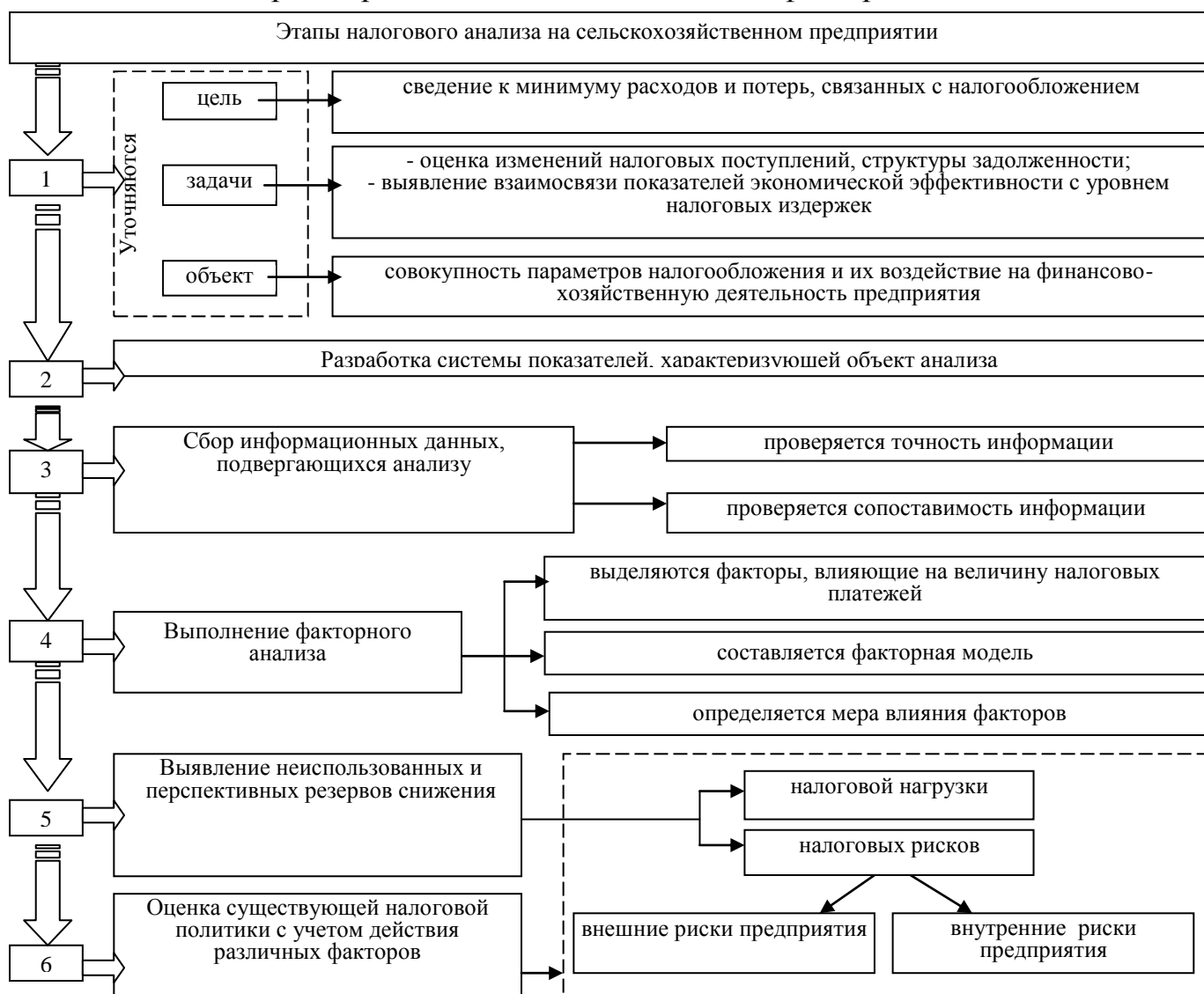


Рисунок 5.12 – Этапы методики налогового анализа на сельскохозяйственном предприятии

Налоговый анализ можно рассматривать как процесс комплексного изучения и оценки налогообложения экономического субъекта с целью выявления возможных резервов оптимизации налоговой нагрузки. Объектом налогового анализа субъекта хозяйствования является действующая система налогов и сборов, уплачиваемых предприятием. Анализ налоговых обязательств позволяет изучить систему налогообложения, а также измерить влияние налогообложения на результаты хозяйствования предприятия. Главной целью налогового анализа сельскохозяйственной организации является разработка рекомендаций по оптимизации в краткосрочном и

долгосрочном периоде. С учетом специфики деятельности предлагаем сельскохозяйственной организации проводить налоговый анализ по следующей методике (Рисунок 5.13).

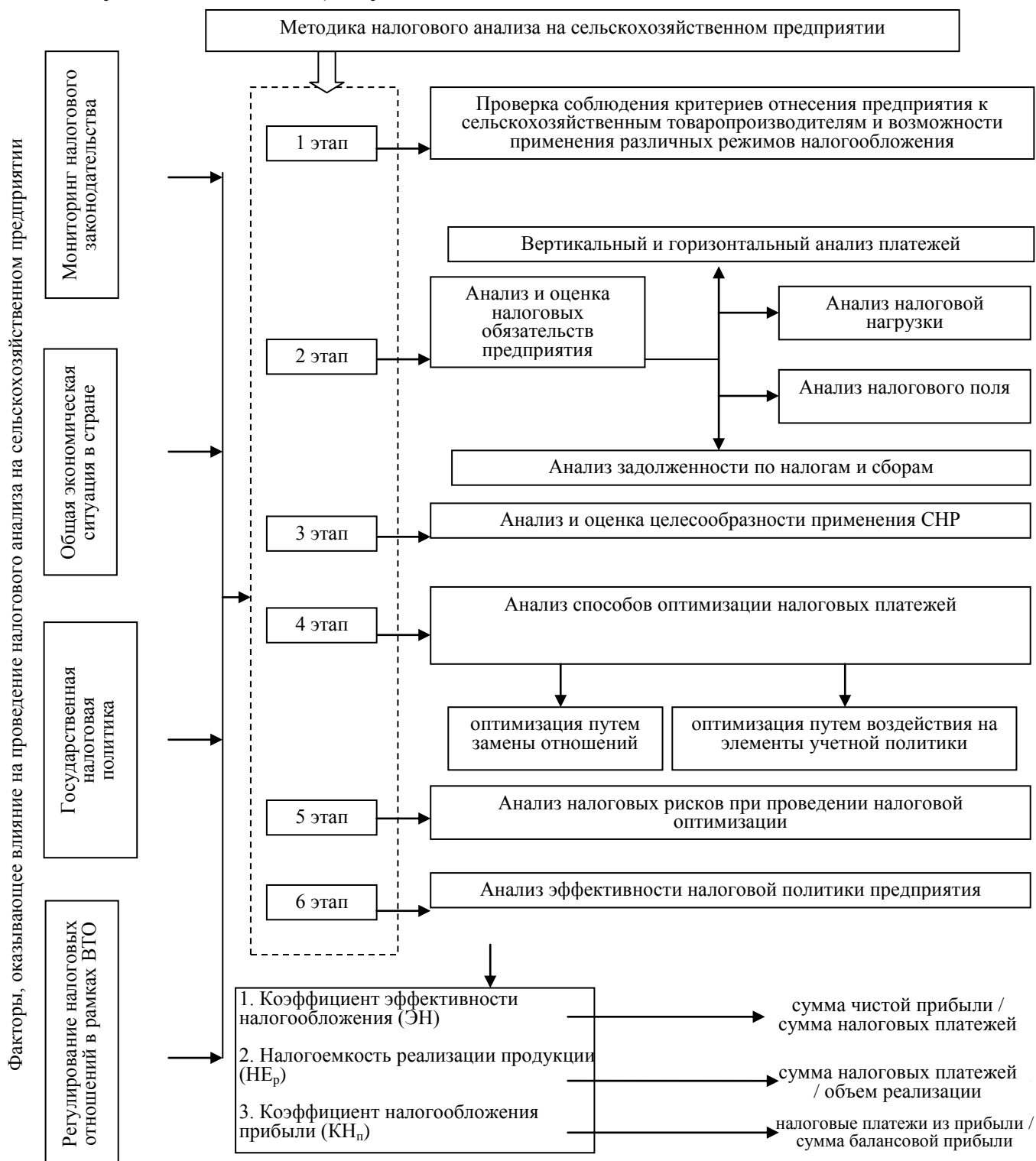


Рисунок 5.13 – Методика налогового анализа на сельскохозяйственной организации

Процесс проведения налогового анализа необходимо начинать с проверки соблюдения критериев отнесения предприятия к

сельскохозяйственным товаропроизводителям. После этого важно проверить следование основным условиям перехода на ЕСХН.

Анализ и оценку налоговых обязательств предприятия рекомендуем проводить по следующим основным направлениям:

- анализ абсолютной налоговой нагрузки;
- анализ относительной налоговой нагрузки;
- анализ задолженности по налогам и другим обязательным платежам.

Все направления анализа дают полное представление об основных налоговых показателях деятельности организации, используемых для расчета налоговой нагрузки предприятия, данных о динамике поступления налоговых платежей (сборов) и задолженности по налогам и сборам предприятия перед бюджетом.

Одним из направлений анализа абсолютной налоговой нагрузки предприятия является анализ и оценка на его основе динамики налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Проведение анализа налоговых обязательств позволит предприятию достичь эффективного экономического и налогового планирования и снижения налоговой нагрузки в организации.

Анализ налоговых обязательств исследуемого предприятия включает горизонтальный и вертикальный анализ. Горизонтальный анализ – это сравнительный анализ финансовых данных за ряд периодов. Вертикальный (структурный) анализ - техника анализ финансовой отчетности, при которой изучается соотношение выбранного показателя с другими однородными показателями в рамках одного отчетного периода. Обязательный элемент такого анализа – это динамические ряды относительных величин, с помощью которых можно отслеживать и прогнозировать структурные изменения в составе активов и их источников покрытия.¹

Сельскохозяйственной организации рекомендуется для проведения более детального налогового анализа составить налоговое поле

¹Гринев, Г.П. Теория экономического анализа / Учебный курс (учебно-методический комплекс) [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.e-college.ru/xbooks/xbook206/book/index/index.html?go=part-010*page.htm

(Приложение 9). Налоговое поле предприятия не является постоянным, так как налоговое законодательство постоянно изменяется.

Одним из направлений анализа абсолютной нагрузки предприятия является факторный анализ налоговых платежей. Факторный анализ при специальном режиме налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей базируется на традиционных методах экономического анализа. Проведем факторный анализ налоговых обязательств сельскохозяйственной организации по единому сельскохозяйственному налогу используя метод цепных подстановок (Таблица 5.5).

Таблица 5.5 – Данные, необходимые для проведения факторного анализа налоговых обязательств по ЕСХН сельскохозяйственной организации за 2011-2012 гг.

Показатель	Значение показателя		Абсолютное отклонение	Темп роста
	2011 год	2012 год		
Доходы, руб.	16739231	13333622	-3405609	79,65
Расходы, руб.	15811246	12631304	-3179942	79,89
Налоговая база, руб.	927985	702318	-225667	75,68
Ставка налога, %	6	6	0	100,00
Сумма налога, руб.	55679	42139	-13540	75,68

Анализируя таблицу можно сделать вывод, что в 2012 году по сравнению с 2011 годом доходы и расходы, учитываемые при расчете ЕСХН, уменьшились на 30%. Налоговая база на протяжении исследуемого периода также снижается. А ставка налога остается неизменной на протяжении периода 2011-2012 гг.

Рассмотрим влияние факторов доходы и расходы, учитываемых при расчете налоговой базы по ЕСХН, а также ставки налога на величину единого сельскохозяйственного налога, уплачиваемого в 2012 году сельскохозяйственной организации. Воспользуемся для этого методом цепных подстановок.

Для этого построим следующую факторную модель:

$$H = (D - P) \times C, \quad (5.1)$$

где H – сумма единого сельскохозяйственного налога за период;

Д – доходы, учитываемые при расчете единого сельскохозяйственного налога, определенные за период;

Р – расходы, учитываемые при расчете единого сельскохозяйственного налога, определенные за период;

С – ставка единого сельскохозяйственного налога за период.

Для расчета за отчетный период принимается 2012 год, а за базисный – 2011 год. Алгоритм расчета с помощью метода цепных подстановок следующий:

$$1) H_0 = (D_0 - P_0) \times C_0 = (16739231 - 15811246) \times 6\% = 55679;$$

$$2) H(D) = (D_1 - P_0) \times C_0 = (13333622 - 15811246) \times 6\% = -148657;$$

$$3) H(P) = (D_1 - P_1) \times C_0 = (13333622 - 12631304) \times 6\% = 42139;$$

$$4) H(C) = (D_1 - P_1) \times C_1 = (13333622 - 12631304) \times 6\% = 42139.$$

Степень влияния Д на Н:

$$\Delta H(D) = H(D) - H_0 = -148657 - 55679 = -204336.$$

Степень влияния Р на Н:

$$\Delta H(P) = H(P) - H(D) = 42139 - (-148657) = 190796.$$

Степень влияния С на Н: $\Delta H(C) = H(C) - H(P) = 42139 - 42139 = 0.$

Проверка заключается в том, что общее отклонение должно равняться сумме частных отклонений.

$$\Delta H_{\text{общ}} = \Delta H(D) + \Delta H(P) + \Delta H(C) = -204336 + 190796 + 0 = -13540.$$

$$\Delta H_{\text{общ}} = H_1 - H_0 = 421395 - 55679 = -13540.$$

Таким образом, факторный анализ, проведенный с помощью метода цепных подстановок, показал, что в 2012 году величина уплачиваемого единого сельскохозяйственного налога снизилась на 13540 руб. по сравнению с 2011 годом. Наибольшее влияние на изменение величины уплачиваемого единого налога оказали доходы, учитываемые при расчете налоговой базы по ЕСХН. Они ведут к снижению суммы ЕСХН на 204336 руб. Расходы, учитываемые при определении налоговой базы по ЕСХН, приводят к увеличению величины ЕСХН на 190796 руб. Ставка по ЕСХН не оказывает никакого влияния на изменение величины уплачиваемого ЕСХН. Однако налоговая нагрузка сельскохозяйственной организации имеет тенденцию к увеличению, то необходимо провести оптимизацию налоговых

обязательств. При проведении оптимизации налоговых платежей предприятие обязательно должно оценивать налоговые риски.

Под налоговым риском понимается опасность для субъекта налоговых правоотношений понести финансовые и иные потери, связанные с процессом налогообложения, вследствие негативных отклонений для данного субъекта от предполагаемых им, основанных на действующих нормах права, состояниях будущего, из расчета которых им принимаются решения в настоящем.¹

Разработаем классификацию налоговых рисков для сельскохозяйственной организации и предложим основные методы управления ими (Рисунок 5.14).

Принимая решение о постановке системы налогового анализа в организации, следует обратить внимание и на то, что серьезный анализ налоговых платежей предприятия и выяснения резервов их снижения всегда сопряжен с дополнительными организационными трудностями и затратами. Поэтому следует оценить расходы и сравнить их с ожидаемой выгодой. Так как исследуемое предприятие имеет небольшую организационную структуру, то предлагаем возложить функции проведения налогового анализа на помощника главного бухгалтера. При этом непосредственный контроль правильности проводимого анализа возлагается на главного бухгалтера.

Таким образом, сформирована методика налогового анализа, которая включает следующие направления: анализ абсолютной налоговой нагрузки, анализ относительной налоговой нагрузки, анализ задолженности по налогам и другим обязательным платежам, а также анализ способов оптимизации налоговых платежей. По каждому из направлений выделены особенности проведения анализа. Кроме того, было составлено налоговое поле, и выделены основные этапы налогового анализа на предприятии. Проведен факторный анализ налоговых обязательств с помощью метода цепных подстановок.

¹Филина, Ф.Н. Анализ налоговых рисков / Ф.Н. Филина // Российский бухгалтер [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.rosbuh.ru/article.asp?rba_id=1467&rbac_id=4097#chp.

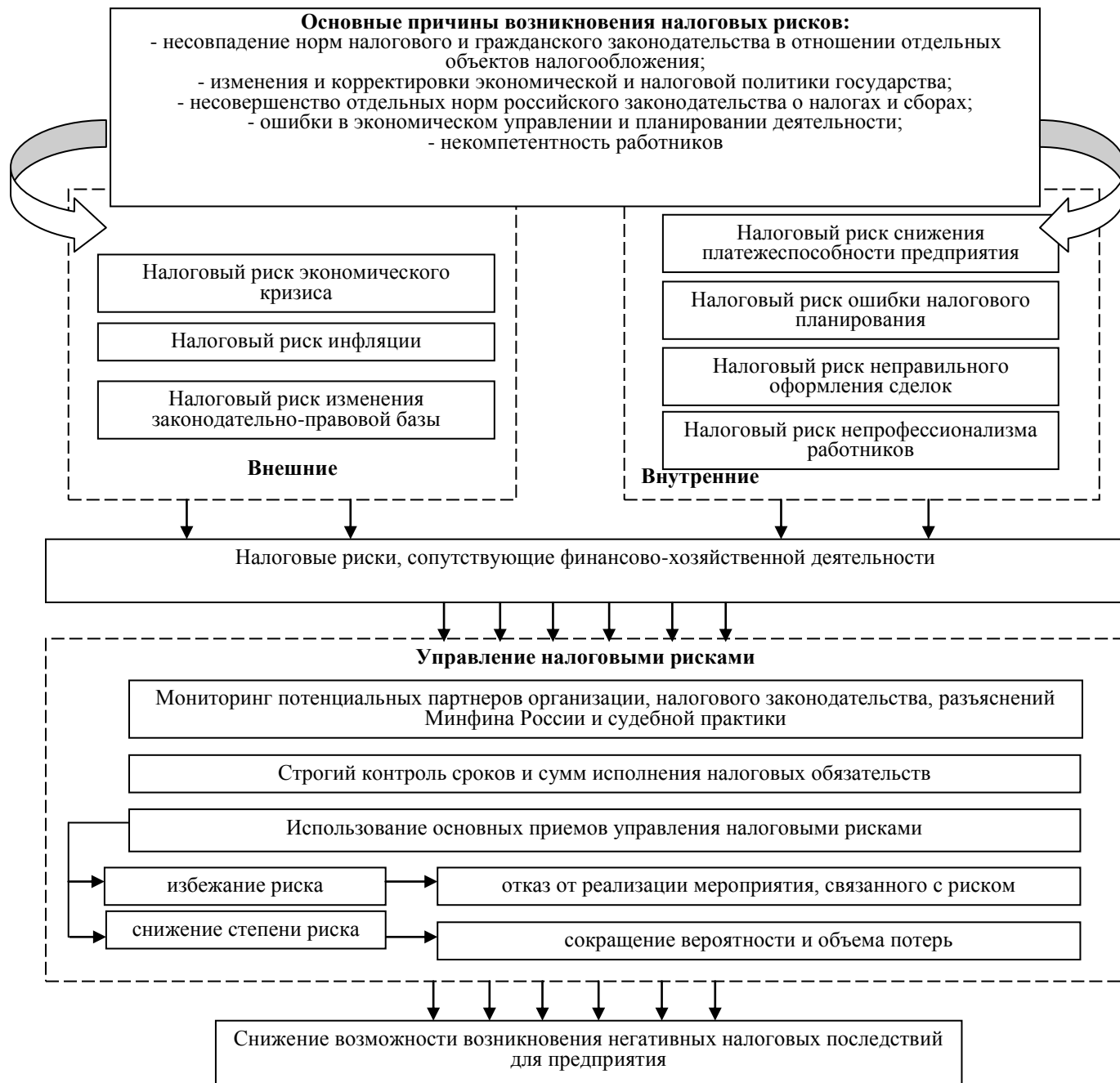


Рисунок 5.14 – Налоговые риски, сопутствующие финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации, и методы управления ими

Использование методики налогового анализа позволит создать необходимые условия для стабильного экономического роста хозяйствующего субъекта, повышения его финансовой устойчивости и значимости.

5.3 Моделирование эффективной налоговой политики на сельскохозяйственном предприятии

Необходимость налоговой оптимизации заложена в самом налоговом законодательстве, которое предусматривает специальные налоговые режимы для предприятий, допускает различные методы для исчисления налоговой базы и предлагает налогоплательщикам многообразные налоговые льготы. Также необходимость проведения оптимизации налоговых обязательств объясняется как последующей экономией финансовых средств предприятия за счет уплаты налогов в бюджет, так и обеспечением безопасности, связанной с законностью и легальностью деятельности экономического субъекта. Существует несколько групп методов налоговой оптимизации (Таблица 5.6).

Таблица 5.6 – Основные способы оптимизации налоговых обязательств сельскохозяйственной организации

Наименование способа оптимизации	Сущность способа	Преимущества	Недостатки
Оптимизация путем воздействия на отдельные элементы учетной политики	Данный метод основывается на возможности применения различных вариантов ведения бухгалтерского и налогового учета, от выбора которых зависит размер уплачиваемых налогов	Квалифицированная проработка приказа об учетной политике позволяет снизить налоговые обязательства предприятия	Усложнение учета и повышение трудоемкости работы
Метод замены отношений	Операция, предусматривающая обременительное налогообложение, заменяется на операцию, позволяющую достичь аналогичную цель, используя более выгодный порядок налогообложения	Метод основывается на увеличении расходов, учитываемые в целях налогообложения, и, как следствие, снижении суммы ЕСХН	Если замена или разделение отношений будет содержать признаки мнимости или фиктивности, то сделка может быть признана недействительной и повлечь налоговые санкции
Метод разделения отношений	При данном методе заменяется не вся хозяйственная операция, а только ее часть, либо операция разбивается на несколько хозяйственных отношений		
Метод отсрочки налогового платежа	Данный метод предполагает перенос момента возникновения объекта налогообложения и срок уплаты налога на последующий налоговый период	Метод позволяет экономить оборотные средства предприятия	Представляется возможность отсрочки платежа, а не снижения суммы налога
Метод применения предусмотренных законом льгот и освобождений	Метод предполагает использование льгот, которые закреплены в НК РФ или в законодательных актах органов субъектов РФ и органов местного самоуправления	Позволяет получать большую налоговую экономию	Неправильная трактовка норм законодательства может привести к отрицательным налоговым последствиям
Метод прямого сокращения объекта налогообложения	Данный метод предполагает уменьшение налогооблагаемых операций или облагаемого имущества. При этом уменьшение не должно негативно воздействовать на деятельность предприятия	При совершении операций купли-продажи путем занижения (завышения) стоимости товаров можно получить экономию по ЕСХН	При занижении (завышении) стоимости товаров существует вероятность нарушения положения ст. 105.2 НК РФ, что влечет за собой налоговые санкции

Рассмотрим оптимизацию налоговых платежей сельскохозяйственной организации путем замены отношений. Действующее законодательство практически не ограничивает хозяйствующий субъект в выборе формы и отдельных условий сделки, выборе контрагента и т.д. Предприятие вправе самостоятельно выбирать любой из допустимых вариантов, принимая во внимание эффективность операции как в чисто экономическом плане, так и с точки зрения налогообложения.¹

В каждом договоре есть свои особенности, условия, так или иначе влияющие на налогообложения. Поэтому перед заключением договора необходимо тщательно проанализировать в комплексе все налоговые последствия, которые он несет. При выборе наиболее подходящего хозяйственного договора необходимо учитывать, как сильно будут уменьшаться налоговые обязательства при выборе одного договора по сравнению с выбором другого.

Это значит необходимо спланировать относительную налоговую экономию ($H_Э$)²:

$$H_Э = H_A - H_B, \quad (5.2)$$

Где H_A – количество налоговой нагрузки, возникающая при заключении договора а, %;

H_B – количество налоговой нагрузки, возникающая при заключении договора в, %

При этом величины H_A и H_B необходимо учитывать в текущих ценах, так как при выборе способов заключения договорных отношении есть шанс получения налоговой экономии в связи с отсрочкой платежа в бюджет.

Сельскохозяйственной организации можно предложить приобретение основных средств с помощью договора лизинга. В данном примере налоговая оптимизация будет достигаться так: вместо приобретения основного средства по договору купли-продажи оно приобретается в рамках договора лизинга. При этом основное средство рассматривается как на балансе лизингодателя, так и на балансе лизингополучателя. В результате

¹Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация. Принципы. Методы. Рекомендации. Арбитражная практика / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – Екатеринбург: Юрайт-издат Изд-во. 2006. – 301 с.

²Нурдавятова, Э.Ф. Управление системой налогообложения сельскохозяйственных организаций / Э.Ф. Нурдавятова. – Уфа: 2005. – 181 с.

этого лизингополучатель, а имеет право лизинговые платежи, направляемые на выкуп основного средства, включать в расходы, учитываемые в целях налогообложения.

Замена приобретения отдельного объекта основных средств заключением договора аренды без перехода права собственности предпочтительнее для нашего предприятия, если оно будет выступать в роли арендатора, поскольку это может привести к экономии по ЕСХН. Так как согласно ст. 346.6 НК РФ арендные, в том числе лизинговые платежи за арендуемое или принятое в лизинг имущество уменьшают налогооблагаемую базу по единому сельскохозяйственному налогу¹.

В сельскохозяйственной организации планируется купить автобус ПА3-32054 на сумму 960000 руб. Автобус предприятию необходим для перевозок работников организации (операторов машинного доения) в соседнюю деревню, где находится часть основного стада коров. Мощность двигателя автобуса равна 130 л.с. Так как чистая прибыль сельскохозяйственной организации составила 1088000 руб., то приобретение объекта основных средств возможно, но может нанести последующий вред платежеспособности организации.

Поэтому, предлагаем организации заменить приобретение объекта основных средств стоимостью 960000 руб. (в т.ч. НДС – 146441 руб.) заключением договора аренды на 3 года с размером годовых платежей 320000 руб. (в т.ч. НДС – 48814 руб.). Первоначальная стоимость основного средства равна 813559 руб.

Так как сельскохозяйственная организация уплачивает ЕСХН вместо налога на прибыль организаций и налога на имущество, то налоговая экономия по ЕСХН от заключения договора аренды может составить:

$$Nэ = 6 \% \times 271186 = 16271 \text{ руб.}$$

Таким образом, в 2012 году предприятие получит экономию по ЕСХН в размере 16271 руб.

При этом, если основное средство будет учитываться на балансе арендодателя, то исследуемое предприятие получит экономию по

¹Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 07.12.2011) с изм. и доп., вступающими в силу с 01.02.2012 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/>. –СПС Консультант Плюс

транспортному налогу. Так как в этом случае автобус принадлежит арендодателю, и именно он является собственником транспортного средства. Транспортный налог платит лицо, на которое зарегистрировано транспортное средство (ст. 357 НК РФ). Зарегистрировать транспортное средство может его собственник. В законодательстве предусмотрен ряд исключений из этого правила, но аренда к ним не относится. Договор аренды предусматривает передачу арендатору имущества во временное владение и пользование или во временное пользование за плату (ст. 606 ГК РФ). Право собственности на автомобили к арендатору не переходит, поэтому объект обложения по транспортному налогу не возникает.

Ставка транспортного налога в Ростовской области на автобусы с мощностью двигателя до 200 л.с. устанавливается в размере 40 руб. в расчете на 1 л.с. Сумма транспортного налога по автобусу ПАЗ-32054, подлежащая уплате в бюджет, равна:

– отчетный период:

$$\text{налог} = \frac{1}{4} \times 130 \text{ л.с.} \times 40 \text{ руб./л.с.} \times \frac{2}{3} = 867 \text{ руб.};$$

– налоговый период: $\text{налог} = 130 \text{ л.с.} \times 40 \text{ руб./л.с.} \times \frac{5}{12} = 2167 \text{ руб.}$

К уплате в бюджет по итогам 2012 г.: $2167 - 867 = 1300 \text{ руб.}$

Таким образом, заменяя договор купли-продажи договором аренды, предприятие получает экономию по транспортному налогу в размере 2167 руб.

Кроме того, так как предприятие освобождено от уплаты НДС, то сумма НДС по арендованному основному средству можно включить в состав расходов, уменьшающих доходы. Данная величина равна 48814 руб. Следовательно, экономия по ЕСХН: $\text{Нэ} = 48814 \times 6\% = 2929 \text{ руб.}$ Представим результаты оптимизации налоговых обязательств путем замены отношений в таблице 5.7.

В том случае, если сельскохозяйственная организация решит приобрести автобус используя договор купли-продажи, то оно получит экономию по ЕСХН и транспортному налогу в размере 55433 руб. Однако чистая прибыль изучаемого предприятия составила 1088000 руб., поэтому приобретение автобуса может нанести большой вред платежеспособности.

Таблица 5.7 – Результаты оптимизации налоговых обязательств сельскохозяйственной организации путем замены отношений

Показатель	Значение показателя, руб.			
	Договор купли-продажи	Договор аренды на 3 года		
	2012 год	2012 год	2013 год	2014 год
ЕСХН	- 57600	- 19200	- 19200	- 19200
Транспортный налог	2167	- 2167	- 5200	- 5200
Всего налоговые платежи	- 55433	- 21367	- 24400	- 24400
Итого налоговая экономия	55433	70167		

Если предприятие заменит договор купли-продажи автобуса на договор аренды сроком на 3 года, то оно получит экономию по ЕСХН и транспортному налогу:

- 2013 год: 21367 руб.;
- 2014 год: 24400 руб.;
- 2015 год: 24400 руб.

Таким образом, по истечении 3 лет итоговая сумма сэкономленных налоговых платежей составит 70167 руб. При этом никакой вред платежеспособности предприятия не наносится.

Теперь проанализируем способы оптимизации налоговых платежей сельскохозяйственной организации путем воздействия на отдельные элементы учетной политики. Рассмотрим некоторые элементы учетной политики по ЕСХН и предложим возможные пути оптимизации налоговых платежей.

Существует два метода ведения налогового учета. Первый метод ведения налогового учета – параллельно с бухгалтерским. При нем используют регистры, созданные самостоятельно и оформленные в учетной политике. Они заполняются исходя из данных бухгалтерского учета. Этот вариант подходит для больших организаций, с крупным количеством работников.

Другой метод основывается на бухгалтерском учете. Предприятие специальным образом выстраивает рабочий план счетов, для того, чтобы добиться больше информации для исчисления налогов. Для этого вводят субсчета второго, третьего и четвертого порядка. Схожесть первого и второго варианта в том, что налоговые регистры так же надо вести, но с меньшим объемом.

Сельскохозяйственной организации рекомендуем второй вариант, так как он более рационален для небольшого предприятия. Выбранный вариант необходимо закрепить в учетной политике, а сами формы регистров утвердить как приложения к учетной политике. Кроме этого необходимо определить меры признания доходов и расходов в учетной политике. Единственный способ вычисления налоговой базы по ЕСХН – это кассовый метод. Использование такого способа доходы и расходы в основном будут отражаться различно в бухгалтерском и налоговом учете.

Рассмотрим некоторые виды расходов, уменьшающих доходы, более подробно. Проанализируем расходы на ремонт. Данный вид расходов учитывают либо в сумме фактически оплаченных затрат, либо посредством формирования резерва. Выбранный способ важно отразить в учетной политике. Кроме того по расходам на ремонт основных средств можно сформировать резерв. Создание резерва необходимо отразить в учетной политике нужно, указав при этом норматив отчислений.

Анализируя годовую отчетность изучаемого предприятия, можно сделать вывод, что ежегодно сельскохозяйственной организации проводит ремонт основных средств. Эта информация отражается в Форме №8-АПК «Отчет о затратах основного производства». Поэтому рекомендуем создать резерв на ремонт основных средств. Фактические расходы на ремонт основных средств за предыдущие три года составили: 2010 год: 1310000 руб.; 2011 год: 1281000 руб.; 2012 год: 1293000 руб.

Максимальная сумма резерва на ремонт основных средств составит:

$$(1310000 \text{ руб.} + 1281000 \text{ руб.} + 1293000 \text{ руб.}) \div 3 = 1294670 \text{ руб.}$$

По предварительным подсчетам главного инженера исследуемого предприятия планируемая сумма расходов на ремонт техники в 2013 составит 1160284 руб.

Данная величина не превышает предельный размер создаваемого резерва на ремонт основных средств. Поэтому сельскохозяйственная организация может создать резерв на ремонт основных средств в сумме 1160284 руб. Ежемесячная сумма отчислений в резерв составит: $1160284 \text{ руб.} \div 12 \text{ мес.} = 96690 \text{ руб.}$

Основную часть ремонта предприятие планирует производить в четвертом квартале 2013 года. Сумма резерва может быть полностью включена в состав расходов, уменьшающих доходы.

На данном основании можно сделать вывод, что по итогам года предприятие получит экономию по ЕСХН: $Нэ = 1160284 \text{ руб.} \times 6\% = 69617 \text{ руб.}$

Сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонтных работ списывается только за счет резерва. Если сумма фактических затрат превышает величину резерва, то разница включается в состав расходов, уменьшающих доходы. Если сумма фактических затрат меньше суммы резерва, то остаток резерва может быть перенесен на следующий год или отнесен в состав доходов предприятия.

Создание резерва, представляет собой возможность отсрочки платежа, а не уклонения от уплаты. Предприятие в текущем периоде уменьшает ЕСХН, а в следующем уплачивает.

Теперь рассмотрим расходы на покупку сырья и материалов. Материально-производственные запасы списывают одним из способов:

- по себестоимости единицы;
- по средней себестоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).¹

Рассмотрим, какой из методов списания материалов в производство выгоден для изучаемого предприятия. Имеется информация о движении удобрений минеральных на складе сельскохозяйственной организации за апрель 2012 года (Таблица 5.8).

Таблица 5.8 – Информация о движении минеральных удобрений на складе сельскохозяйственной организации за апрель 2012 г.

Дата	Приход (кг)	Расход (кг)	Цена (руб. за 1кг)
1	2	3	4
05 апреля	25000	-	53,32
07 апреля	-	7000	-

¹Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 07.12.2011) с изм. и доп., вступающими в силу с 01.02.2012 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/>. – СПС Консультант Плюс

09 апреля	-	5000	-
10 апреля	-	6000	-
13 апреля	18000	-	50,2
15 апреля	-	3000	-
16 апреля	-	5000	-
18 апреля	-	7000	-
20 апреля	-	4000	-
22 апреля	20000	-	49,8
26 апреля	-	8000	-
27 апреля	-	7000	-
28 апреля	-	6000	-
Итого:	63000	58000	-

Проведем расчеты каждым методом последовательно.

Рассмотрим способ списания материально-производственных запасов в производство, воспользовавшись методом списания материально-производственных запасов по средней стоимости. Определим среднюю стоимость 1 кг минеральных удобрений:

$$\text{Средняя стоимость} = \frac{25000 \times 53,32 + 18000 \times 50,2 + 20000 \times 49,8}{63000} = 51,31 \text{ руб.}$$

Таким образом, списываем в производство 1 кг минеральных удобрений по цене 51,31 руб./кг. Представим расчеты в таблице 5.9.

Таблица 5.9 – Информация о списании минеральных удобрений в производство по методу средней себестоимости

Дата	Расход (кг)	Цена (руб. за 1кг)	Сумма (руб.)
07 апреля	7000	51,31	359170
09 апреля	5000	51,31	256550
10 апреля	6000	51,31	307860
15 апреля	3000	51,31	153930
16 апреля	5000	51,31	256550
18 апреля	7000	51,31	359170
20 апреля	4000	51,31	205240
26 апреля	8000	51,31	410480
27 апреля	7000	51,31	359170
28 апреля	6000	51,31	307860
Итого:	58000		2975980

Остаток минеральных удобрений на конец апреля на складе предприятия равен 5000 кг по цене 51,31 руб./кг. Используя способ списания МПЗ по средней себестоимости, получим экономию по ЕСХН в размере:

$$\text{Э} = 2975980 \times 6\% = 178559 \text{ руб.}$$

Рассмотрим способ списания материально-производственных запасов в производство по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО). Расчеты представим в таблице 5.10.

Таблица 5.10 – Информация о списании минеральных удобрений в производство по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО)

Дата	Расход (кг)	Цена (руб. за 1кг)	Сумма (руб.)
07 апреля	7000	53,32	373240
09 апреля	5000	53,32	266600
10 апреля	6000	53,32	319920
15 апреля	3000	53,32	159960
16 апреля	4000	53,32	213280
	1000	50,2	50200
18 апреля	7000	50,2	351400
20 апреля	4000	50,2	200800
26 апреля	6000	50,2	301200
	2000	49,8	99600
27 апреля	7000	49,8	348600
28 апреля	6000	49,8	298800
Итого:	58000		2983600

Остаток минеральных удобрений на конец апреля на складе равен 5000 кг по цене 49,8 руб./кг. Используя способ списания МПЗ по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО), получим экономию по ЕСХН в размере:

$$\text{Э} = 2983600 \times 6\% = 179016 \text{ руб.}$$

Проведем расчеты каждым методом ЛИФО, то есть по стоимости последних по времени приобретений. Таким образом, используя способ списания МПЗ по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО), получим экономию по ЕСХН в размере: $\text{Э} = 2966000 \times 6\% = 177960$ руб.

Представим результаты проведенного анализа эффективности применения различных способов списания МПЗ в производство в таблице 5.11.

Таблица 5.11 – Способы списания МПЗ сельскохозяйственной организации

Метод списания МПЗ	Экономия ЕСХН, руб.
По средней себестоимости	178559
По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО)	179016
По стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)	177960

Из проведенных расчетов видно, что списание материально-производственных запасов методом ФИФО приводит к большей экономии по единому сельскохозяйственному налогу. Кроме того, данный метод позволяет получить более достоверные данные о стоимости списываемых материалов и себестоимости продукции.

Выбранный метод списания обязательно нужно закрепить в учетной политике предприятия.

Так как проводилась оптимизация налоговых платежей, то для упрощения расчетов рекомендуется вести налоговые регистры. При оптимизации налоговых платежей посредством воздействия на элементы учетной политики целесообразно разработать налоговый регистр учета движения материалов. Наиболее эффективным методом списания материалов в производство является ФИФО. На основании данных о движении материалов за апрель 2012 года, заполняется регистр № 1 (Таблица 5.12).

Таблица 5.12 – Регистр № 1 «Учет движения материалов» сельскохозяйственной организации за апрель 2012 г.

Дата	Наименование	Остаток на 1.04.2012			Поступление			Выбытие			Остаток на 30.04.2012		
		Количество	Цена	Стоимость	Количество	Цена	Стоимость	Количество	Цена	Стоимость	Количество	Цена	Стоимость
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
5	Кальций азотнокислый				25000	53,32	1333000						
7	Кальций азотнокислый							7000	53,32	373240			
9	Кальций азотнокислый							5000	53,32	266600			
10	Кальций азотнокислый							6000	53,32	319920			
13	Кальций азотнокислый				18000	50,2	903600						
15	Кальций азотнокислый							3000	53,32	159960			
16	Кальций азотнокислый							4000	53,32	213280			
18	Кальций азотнокислый							1000	50,2	50200			
20	Кальций азотнокислый							7000	50,2	351400			
22	Кальций азотнокислый							4000	50,2	200800			
26	Кальций азотнокислый							6000	50,2	301200			
27	Кальций азотнокислый							2000	49,8	99600			
								7000	49,8	348600			

28	Кальций азотнокислый						6000	49,8	298800			
30	Кальций азотнокислый									5000	49,8	249000
Итого					63000		3232600	58000		2983600	5000	249000

Из данных таблицы видно, что на конец апреля 2010 года остаток минеральных удобрений равен 5000 кг по цене 49,8 руб./кг.

Считаем необходимым разработать регистр налогового учета для создания резерва на ремонт основных средств (Таблица 5.13).

Таблица 5.13 – Регистр № 2 «Создание резерва на ремонт основных средств» сельскохозяйственной организации за апрель 2012 г.

№ п/п	Наименование показателя	Значение показателя	Сумма	
			за месяц	с начала года
1	2	3	4	5
1	Фактические затраты на ремонт:	-	-	-
2	за 2010 год	1310000	-	-
3	за 2011 год	1281000	-	-
4	за 2012 год	1293000	-	-
5	Предельная величина резерва	1294670	-	-
6	Планируемая величина резерва	1160284	-	-
7	Сумма отчислений в резерв		96690	386760

Результаты предложенных методов оптимизации налоговых обязательств сельскохозяйственной организации представлены на рисунке 5.15. Таким образом, сельскохозяйственной организации были предложены различные способы оптимизации налоговых платежей. Посредством оптимизации путем замены договорных отношений, предприятие получит экономию по ЕСХН и транспортному налогу в размере 21367 руб. в 2012 году. Кроме того предприятию предлагается создать резерв на ремонт основных средств.

Налоговая политика сельскохозяйственного предприятия существенно влияет на эффективность финансово-хозяйственной деятельности и финансовые результаты. Также налоговая политика воздействует на формирование учетной политики, поскольку именно на основе данных бухгалтерского учета формируются налоговые отчеты. Налоговая политика охватывает все аспекты деятельности организации, в том числе механизм построения отношений с контрагентами¹.

¹Карасев, М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России / М.Н. Карасев. – М.: Вершина, 2004. – 221 с.

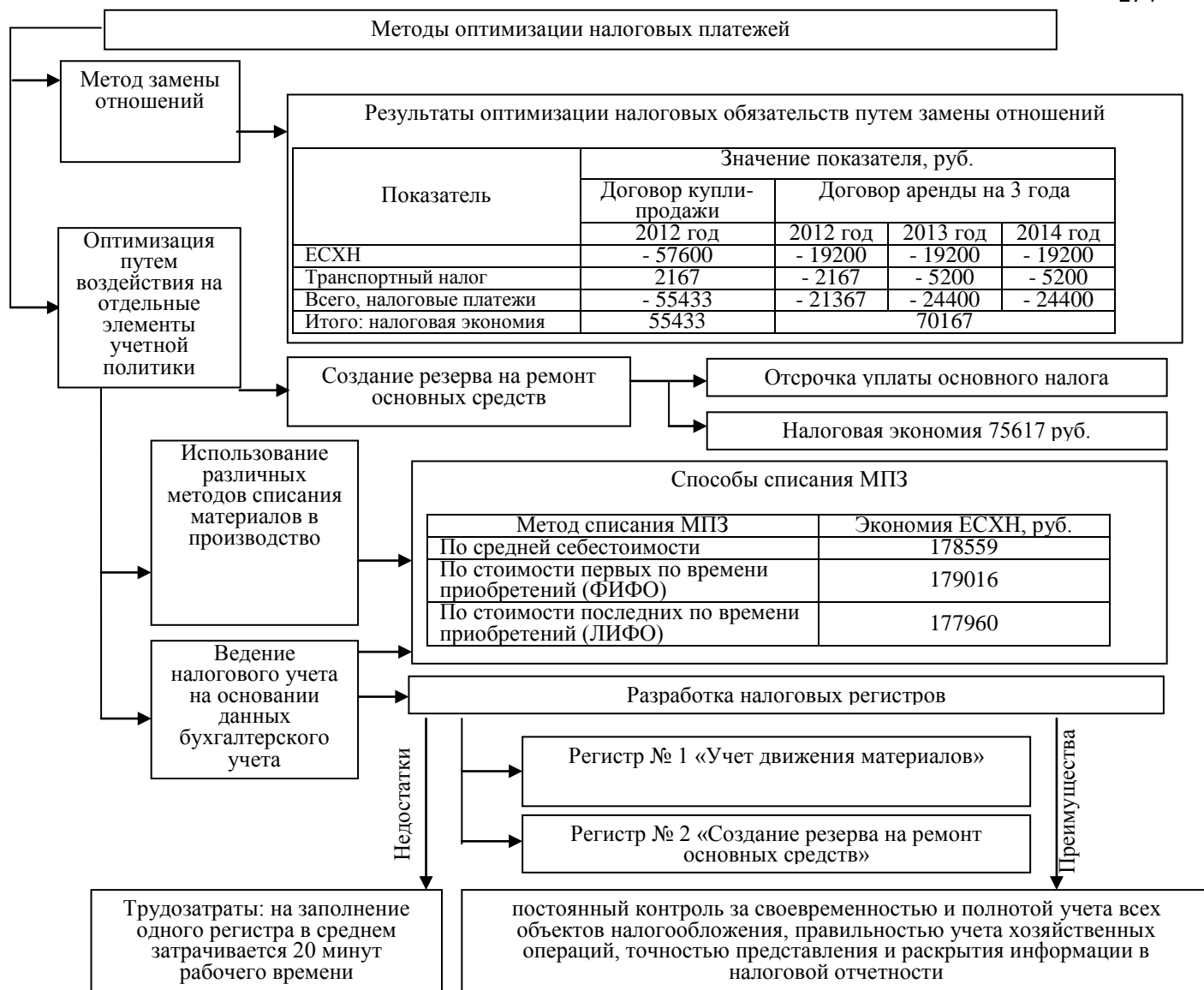


Рисунок 5.15 – Результаты внедрения предложенных методов оптимизации налоговых обязательств

Сущность налоговой политики предприятия заключается в разработке системы методов и приемов организации отношений с контрагентами, оптимизирующей величину налогов при соблюдении налогового законодательства.

Налоговая политика организации – это внутренний документ, закрепляющий способы и формы налогового планирования, налогового учета, взаимосвязь с учетной политикой, контроль за налогообложением с целью оптимизации налоговых платежей, в том числе по штрафным санкциям, и затрат, связанных с налогообложением¹.

¹ Гордеева, О.В. Оценка эффективности налоговой политики / О.В. Гордеева // Налоги и налогообложение. – 2006. - №10. – СПС Консультант Плюс

Налоговая политика сельскохозяйственного предприятия направлена прежде всего на законное сокращение налоговых обязательств в бюджет. При этом, по каждому виду налоговых платежей должен быть разработан комплекс мероприятий по формированию налогооблагаемой базы и снижению налоговых выплат.

Основная цель налоговой политики организации – оптимизация всех расходов, связанных с уплатой налогов.

Особенности процесса формирования эффективной налоговой политики на сельскохозяйственном предприятии представлены на рисунке 5.16.



Рисунок 5.16 – Особенности формирования эффективной налоговой политики сельскохозяйственного предприятия

На формирование налоговой политики оказывает влияние множество различных факторов, которые можно разделить на внутренние и внешние факторы. К числу наиболее важных внутренних факторов можно отнести

форму собственности, структуру налоговых платежей и особенности сельскохозяйственного производства.

Кроме внутренних факторов на формирование налоговой политики сельскохозяйственного предприятия оказывают влияние внешние факторы, основным из которых является государственная политика в области налогообложения. В российской экономике налоговая политика государства имеет преимущественно фискальный характер. Не всегда налоговая политика государства оказывает положительное воздействие на функционирование предприятий-налогоплательщиков.

В качестве основных недостатков современной государственной политики в области налогообложения можно выделить:

- разрыв между декларируемыми целями налоговой политики и ее практическим содержанием;
- несоответствие между целями налоговой политики государства и средствами достижения этих целей;
- отсутствие единой методологической позиции и координации действий различных органов государственной власти, ответственных за разработку и реализацию государственной налоговой политики.¹

Налоговая политика сочетает в себе черты правового, экономического, политического и организационного механизма управления, наиболее важным из которых являются организационный и экономический механизм. Организационно-экономический механизм позволяет решать проблемы налогового планирования и экономического анализа деятельности предприятия с позиций системы управления.

Предлагаемая модель формирования эффективной налоговой политики сельскохозяйственной организации представлена на рисунке 5.17.

¹Тютюнникова, Е.С. Реформа налоговой системы РФ и ее влияние на деятельность предприятий. Ломоносов – 2002: Международная конференция студентов и аспирантов по фундаментальным наукам, МГУ им. М.В. Ломоносова. Сборник тезисов / Под общ.ред. В.Н. Сидоренко. – М.: МАКС Пресс, 2002. – 323 с.

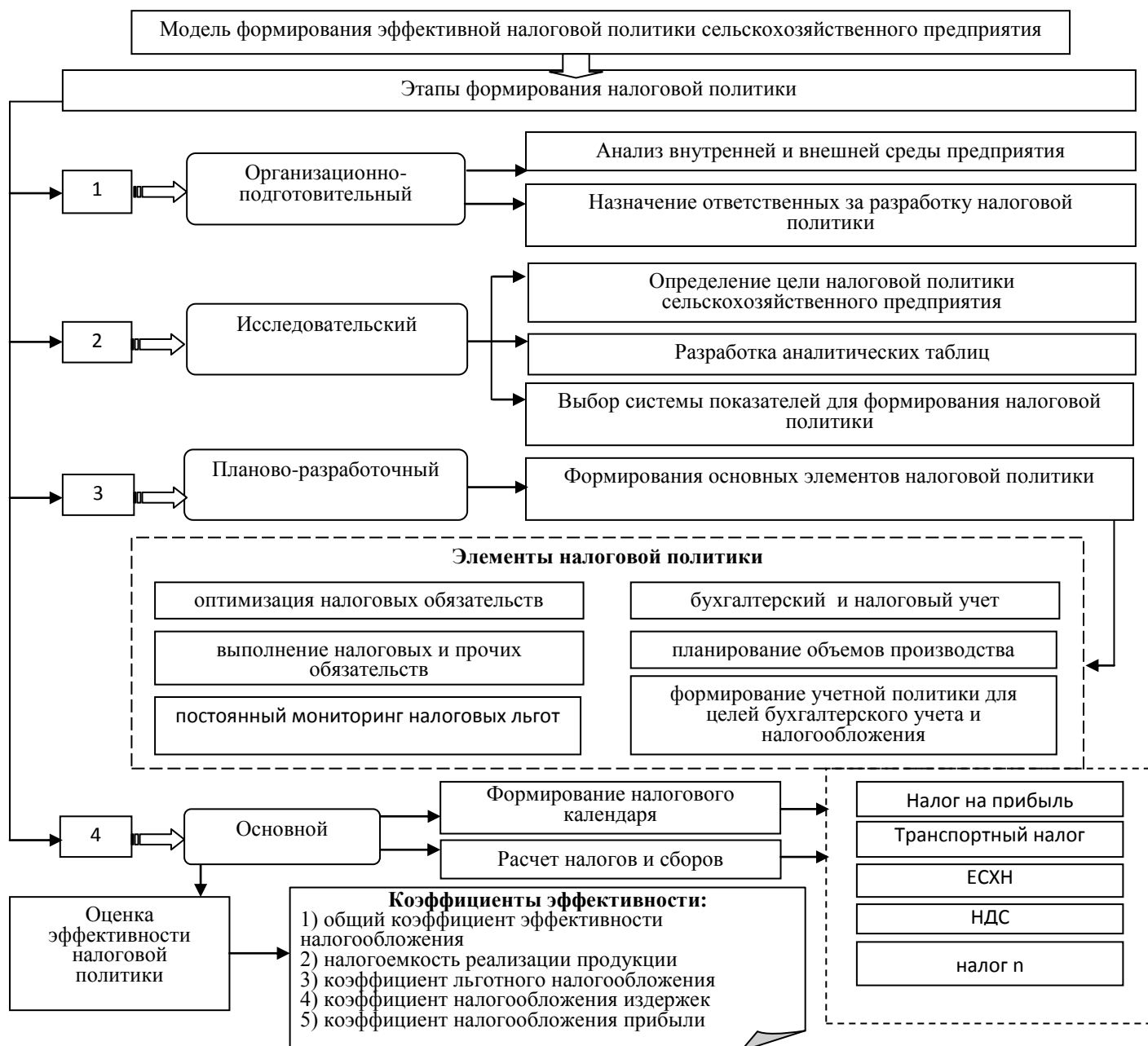


Рисунок 5.17 – Модель формирования эффективной налоговой политики сельскохозяйственной организации

Алгоритм формирования налоговой политики сельскохозяйственной организации представляет собой последовательность мер по ее разработке и реализации.

На первом этапе разработки налоговой политики анализируются различные характеристики внутренней и внешней среды организации и определяется степень их влияния на сферу налоговых отношений. Полученные в результате анализа ответы являются исходными

предпосылками для формирования налоговой политики организации, которые необходимо учитывать на всех этапах ее разработки и реализации¹.

К внешней информации можно отнести информацию законодательного характера. Основными источниками, получаемыми от органов государственной власти, являются: законы, указы, постановления, распоряжения, решения и другие нормативные и законодательные акты, которые касаются, прежде всего, вопросов правового регулирования налогообложения сельскохозяйственного предприятия.

Изучая внутреннюю среду сельскохозяйственной организации при построении налоговой политики необходимо отметить:

1) организация находится на специальном налоговом режиме ЕСХН, а, следовательно, освобождено от уплаты НДС, налога на прибыль организации и налога на имущество организации;

2) анализ бухгалтерского баланса сельскохозяйственной организации свидетельствует об ее удовлетворительной работе.

3) организация имеет стабильное финансовое положение и способно рассчитаться с поставщиками;

4) налоговая нагрузка увеличивается с каждым годом, что отрицательно влияет на его деятельность.

Также на начальном этапе разработки налоговой политики важно определить, какие структурные единицы организации способны объективно и компетентно решить задачу составления налоговой политики. Считаем возможным возложить полномочия по формированию налоговой политики на помощника главного бухгалтера сельскохозяйственной организации.

На втором этапе процесса формирования эффективной налоговой политики предприятия разрабатываются аналитические таблицы, а также выбираются системы показателей политики. При формировании налоговой политики сельскохозяйственной организации важно использовать следующие показатели:

1) показатели имущественного положения;

2) показатели платежеспособности, ликвидности и рентабельности;

¹Заберина, И.В. Методические аспекты формирования налоговой политики организаций [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.proforeport.ru/node/10593>

- 3) показатели финансовой устойчивости и деловой активности;
- 4) структура и динамика налоговых обязательств и задолженности.

Использование данных показателей позволит наиболее полно охарактеризовать объект исследования. Однако система данных показателей является рекомендуемой, а не обязательной.

Кроме того на данном этапе разработки налоговой политики формируются цели, которые необходимо достичь в ходе ее реализации. Основной целью налоговой политики сельскохозяйственной организации является оптимизация всех расходов, связанных с уплатой налогов.

На третьем этапе формирования налоговой политики составляется план формирования основных элементов налоговой политики на основе налогового поля, внешних и внутренних факторов, определяющих элементы налоговой политики¹.

К основным элементам налоговой политики сельскохозяйственной организации можно отнести следующие:

- 1) стратегия оптимизации налоговых обязательств с четким планом ее реализации;
- 2) выполнение налоговых и прочих обязательств, строгий контроль за дебиторской задолженностью по хозяйственным договорам;
- 3) организация бухгалтерского учета и отчетности, позволяющие оперативно получать объективную информацию для налогового планирования и контроля за осуществлением налоговой политики;
- 4) оптимизация договорных отношений и выбор контрагентов;
- 5) планирование объемов производства и реализации для того, чтобы в общем объеме выручки было не менее 70% от реализации произведенной, сельскохозяйственной продукции;
- 6) формирование учетной политики для целей налогообложения, направленной на оптимизацию налоговых платежей;
- 7) определение налоговых льгот на год, следующий за отчетным, и постоянный их мониторинг.

¹Заика, В.С. Понятие налоговой политики организации в системе категорий финансового менеджмента // В.С. Заика // Налоговая политика и практика. – 2010. – № 11. – С.45-49.

Четвертый этап процесса формирования эффективной налоговой политики сельскохозяйственной организации является основным. Здесь осуществляется расчет, анализ и управление налоговыми базами по налогам.

При расчете сумм налогов к уплате в бюджет, сотрудники бухгалтерии могут максимально упростить и облегчить свою работу, используя специально составленные налоговые регистры. При этом используемые в организации регистры налогового учета необходимо зафиксировать в учетной налоговой политике как приложение.

Также на четвертом этапе формирования налоговой политики осуществляется разработка налогового календаря предприятия. Налоговый календарь представляет собой план годовых платежей, предусматривающий календарные сроки уплаты налогов и обязательных сборов в бюджет.

Налоговый календарь предназначен для четкого прогнозирования и контроля правильности исчисления и соблюдения сроков уплаты налогов, а также недопущения нарушения сроков предоставления отчетности, влекущих штрафные санкции.¹

Считаем необходимым разработать налоговый календарь для сельскохозяйственной организации (Приложение 10). Разработанный налоговый календарь предназначен информировать работников бухгалтерской службы предприятия о необходимости совершения налоговых отчислений, представления налоговой и бухгалтерской отчетности или иных действиях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах РФ. Также на четвертом этапе формирования налоговой политики разрабатываются многовариантные схемы оптимизации налоговых обязательств предприятия.

Среди различных способов оптимизации налоговых платежей предприятию рекомендуется оптимизация путем воздействия на договорную политику предприятия. Данный метод замены отношений основывается на том, что операция, предусматривающая обременительное налогообложение, заменяется на операцию, позволяющую достичь ту же или максимально близкую цель, но при этом можно использовать более

¹Барулин, С.В. Налоговый менеджмент [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://youcapital.ru/index.php?do=files&op=read&fileid=1334&p=51>

льготный порядок налогообложения. Также был рассмотрен метод оптимизации налоговых обязательств посредством воздействия на отдельные элементы учетной политики изучаемого предприятия. Организациям предложено вести налоговый учет, полностью основанный на бухгалтерском учете. Для этого в рабочем плане счетов вводят субсчета второго, третьего и четвертого порядка, чтобы получить наиболее подробную информацию для исчисления налогов. При этом, необходимость ведения регистров налогового учета не исчезает, их можно формировать, совмещая и корректируя данные бухгалтерского учета. В связи с оптимизационными мерами для сельскохозяйственной организации разработаны регистры налогового учета по ЕСХН. При этом, выбранный метод списания МПЗ в производство, а также информацию о создании резерва на ремонт основных средств обязательно нужно закрепить в учетной политике, а разработанные налоговые регистры оформить в виде приложения к учетной политике.

На четвертом этапе разработки налоговой политики происходит оценка эффективности налоговой политики. Используя коэффициенты оценки эффективности налоговой политики, проанализируем меры налоговой политики сельскохозяйственной организации, проводимой в 2010-2012 гг. (Таблица 5.14).

Таблица 5.14 – Оценка эффективности налоговой политики сельскохозяйственной организации

Наименование показателя	Значение показателя			Абсолютное отклонение		Темп роста, %	
	2010 год	2011 год	2012 год	2011/2010	2012/2011	2011/2010	2012/2011
Общий коэффициент эффективности налогообложения	2,50	2,09	0,68	-0,41	-1,41	83,72	32,58
Налогоемкость реализации продукции	0,08	0,08	0,12	0,00	0,04	98,97	153,90
Коэффициент налогообложения издержек	0,04	0,04	0,09	0,00	0,05	92,68	225,68
Коэффициент налогообложения прибыли	0,10	-0,17	0,02	-0,27	0,18	-168,24	-10,40

Анализ данных таблицы показал, что общий коэффициент эффективности налогообложения снижается из года в год, это говорит о том, что чистая прибыль уменьшается из года в год, а величина уплачиваемых налогов растет. Это говорит о необходимости проведения оптимизации налоговых платежей. Показатель налоговой нагрузки реализованной продукции также вырос в 2012 году. Это свидетельствует о том, что проводимая налоговая политика предприятия не улучшает его финансовое положение. Показатель налогообложения прибыли говорит о том, что 2% балансовой прибыли уходит в бюджет при уплате ЕСХН.

Предложена новая модель формирования налоговой политики, которая должна оперативно корректироваться с учетом появления новых видов налогов, изменения ставок налогообложения, отмены или предоставления налоговых льгот.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Использование в теории и практике разработанного подхода к формированию управленческих и налоговых элементов учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий обеспечивает своевременное и качественное принятие управленческих решений. Считаем, что важным элементом учетно-аналитического комплекса является формирование информационной системы, адекватно отражающей состояние всего производственного процесса в сельском хозяйстве, определяющей резервы снижения затрат и позволяющей разрабатывать оперативные и стратегические управленческие решения в производственно-хозяйственной и финансово-налоговой сферах.

В диссертации рассмотрен процесс становления и развития учета и анализа как элементов учетно-аналитического комплекса за рубежом и в России и выявлено, что исследуемые категории развивались еще в странах древнего мира. Современная наука, определяющая концептуальные и методологические аспекты учета и анализа, является логическим продолжением развития учетно-аналитической деятельности в русле теоретико-научной преемственности.

На современном этапе становления учета в сельском хозяйстве основной его целью является своевременное и достоверное отражение суммы фактических затрат, исчисление себестоимости произведенной продукции, контроль за использованием в процессе производства материальных, финансовых и трудовых ресурсов.

Развитие учетных принципов и методик неразрывно связано с формированием принципов анализа, который является логическим продолжением учета, играет значительную роль в организации производственного процесса и способствует принятию эффективных управленческих решений в сельском хозяйстве. В зарубежных странах анализ возник по результатам учета.

В России аналитическая деятельность, основанная на данных учета, зарождается в первой половине XX века. Таким образом, становление и совершенствование учета и анализа в сельском хозяйстве имеет обширную историю. Формирование основ современного учетно-аналитического комплекса в сельском хозяйстве началось с возникновением первых признаков товарных отношений (зарождение земледелия и скотоводства), в то время как его отдельные элементы (например, управленческий учет и анализ) получили свое развитие лишь в начале XX века и на сегодняшний момент еще концептуально не оформились.

В диссертационном исследовании учетно-аналитический комплекс рассматривается с позиций системного и процессного подходов. С одной стороны, учетно-аналитический комплекс (УАК) представляет собой совокупность функций управления, направленных на сбор, обработку, анализ, мониторинг информационных данных, участвующих в процессе

выработки и принятия управленческих решений. Это сложная система организационных структур (учетных, аналитических, контрольных), находящихся в тесной взаимосвязи и взаимозависимости. Автором учетно-аналитический комплекс определяется исходя из уровней хозяйствования, отраслевой специфики и направлений деятельности.

Роль и значение учетно-аналитического комплекса в общей системе хозяйствования раскрываются на уровне отдельного экономического субъекта, поскольку в основном на микроуровне определяются социально-экономические интересы общества через реализацию интересов предприятия и государства, регламентации финансово-хозяйственной деятельности, договорной политики, налогового поля. Государство, в лице соответствующих финансовых органов, осуществляет мониторинг и контроль деятельности предприятия, что позволяет рассматривать учетно-аналитический комплекс как базовый элемент общей системы хозяйствования на микроуровне. С другой стороны, сфера действия учетно-аналитического комплекса не ограничивается уровнем экономического субъекта.

В рамках учетно-аналитического комплекса осуществляется генерирование информационных данных, которые можно рассматривать как совокупность совместимых, генетически однородных элементов. Считаем, что формирование учетно-аналитического комплекса представляет собой системный динамичный процесс, направленный на удовлетворение информационных потребностей управленческого звена и выработку стратегических решений. Реализация элементов учетно-аналитического комплекса может быть осуществлена с организационной (ориентация на информационные потребности внешних и внутренних пользователей), методической (определение методики генерирования информационных данных, их анализа, контроля) и технической (определение достоверности информационных данных и рационального их использования) точек зрения.

В учетно-аналитическом комплексе экономического субъекта традиционно участвуют учетно-отчетная (финансовый, управленческий и налоговый учет и отчетность), аналитическая (финансовый, управленческий и налоговый анализ) и контрольная (внешний и внутренний аудит) составляющие. В методологическом плане каждая составляющая может учитывать постулаты и требования статической, динамической или эволюционно-адаптивной балансовых теорий. Статическая теория ориентирована на анализ и оценку стоимости чистых активов организации, динамическая - предоставление информационных данных о финансовых показателях деятельности, а эволюционно-адаптивная балансовая теория определяет направления использования модифицированных информационно-учетных данных в целях повышения их релевантности. В рамках диссертационного исследования считаем, что современный учетно-аналитический комплекс экономического субъекта должен сочетать в себе элементы всех известных на сегодняшний день балансовых теорий.

Учетно-аналитический комплекс экономического субъекта целесообразно формировать поэтапно. Первый этап определяет потребности внешних и внутренних пользователей в соответствующих информационных данных, необходимость их сбора, обработки, мониторинга, анализа и оценки.

На втором этапе непосредственно реализуется технология генерирования необходимых информационных данных через составляющие УАК, раскрывающая особенности обработки, мониторинга, анализа и оценки информации, а также определяющая ее источники, требования и характеристики, позволяющая удовлетворять выявленные информационные потребности.

На третьем этапе устанавливаются направления и способы передачи информации в рамках УАК для целей формирования отчетности и принятия на ее основе соответствующих управленческих решений.

Таким образом, учетно-аналитический комплекс раскрывается с позиции системного и процессного подходов, характеризующих его как совокупность новых научных знаний о методах и инструментах сбора, обработки, систематизации, мониторинга, накопления, хранения, анализа, оценки, контроля и передачи информации ее пользователям, реализуемая посредством кибернетического принципа: «вход → процесс → выход».

В рамках диссертационного исследования проведен анализ понятийно-категориального аппарата управленческой составляющей учетно-аналитического комплекса, который позволил выделить три принципиально разных подхода к понятию «управленческий учет»: 1) самостоятельная учетная система сбора, регистрации, обобщения, обработки и предоставления информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия; 2) часть общей учетной системы предприятия, определяющая и формирующая информацию только для внутреннего пользования, планирования деятельности и принятия управленческих решений; 3) процесс учета факторов и условий, влияющих на финансово-хозяйственную деятельность предприятия. Считаем, что управленческий учет можно рассматривать как относительно самостоятельную составляющую учетно-аналитического комплекса, которая характеризуется рядом индивидуальных концептуальных элементов.

Предмет управленческого учета, в качестве которого выступает система планирования, анализа, бюджетирования и контроля деятельности, состоит в определении соотношения доходов и расходов структурных подразделений, сегментов бизнеса, центров ответственности и оптимизации этого соотношения.

Системы управленческого учета характеризуются своей неоднородностью, поэтому в чистом виде ни одна из систем, сформированных в мировой практике, не применяется на сегодняшний день и не должна применяться в будущих периодах на российских предприятиях.

В связи с этим, интеграция известных в настоящее время систем управленческого учета направлена на сочетание «стандарт-коста» и «директ-

костинга», переменных и постоянных, прямых и косвенных затрат, а также методов калькулирования.

В качестве одного из элементов учетно-аналитического комплекса выступает управленческий анализ, представляющий собой комплексное или тематическое исследование финансово-хозяйственной деятельности для целей принятия оптимальных управленческих решений. Управленческий анализ сочетает в себе оперативный и внутренний, ретроспективный и перспективный анализ, в своей совокупности обеспечивающие реализацию финансовой стратегии предприятия. Основными задачами управленческого анализа являются: интерпретация данных отчетности (финансовой, налоговой, производственной, статистической), оценка полноты использования имеющейся информации, оценка затратных и результирующих показателей деятельности для получения достоверных сведений в процессе принятия управленческих решений.

В сельском хозяйстве также важно использовать структурный и динамический анализ по экономическим элементам, статьям расходов, что позволяет определять направления снижения затрат и выявлять резервы роста прибыли, а также проводить анализ отклонений фактического уровня урожайности и валового сбора продукции от плановых значений.

Факторный анализ себестоимости реализованной продукции (по элементам затрат) как производственной, так и полной, очень важен для оценки результативности финансово-хозяйственной деятельности предприятия, поскольку направлен на повышение эффективности использования ресурсного потенциала предприятия на всех этапах производственного цикла (производство, снабжение, сбыт) и позволяет выявить резервы снижения затрат, оценить риски, возникающие в процессе производства. Значимым элементом при анализе рисков является оценка климатических условий и связанных с ними негативных тенденций развития сельскохозяйственного производства в тот или иной изучаемый период. Применение управленческих составляющих учетно-аналитического комплекса в сельском хозяйстве направлено на принятие управленческих решений, способствующих созданию деловой репутации предприятия на рынке, позволяющих сельскохозяйственным предприятиям оперативно и адекватно реагировать на изменения условий внешней и внутренней среды.

Управленческий учет затрат в рамках учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий представляет собой установленную систему сбора, регистрации, обобщения и представления информации о затратах по каждому виду деятельности, бизнес-процессу, структурному подразделению, центру ответственности, для осуществления учета, планирования, контроля и управления ими.

Решение задач управленческого учета затрат может быть достигнуто за счет целостности при построении и функционировании учетно-аналитического комплекса, обеспечивающейся использованием единых принципов структуризации деятельности сельскохозяйственного предприятия как совокупности взаимосвязанных и непрерывных

технологических циклов, возможности постоянной оценки прогнозируемых, планируемых и фактических затрат и себестоимости, обязательности регламентации операционного учета затрат, а также комплексности и аналитичности результатов и характеризующих их показателей.

Принятие конкретного управленческого решения в системе управленческого учета затрат осуществляется на основе функционирования центров затрат в соответствии с регламентами деятельности в рамках формируемого внутреннего документооборота с использованием затратных и результирующих показателей, определяющих направления реализации стратегии управления затратами сельскохозяйственного предприятия.

Ведущей отраслью сельскохозяйственного производства является животноводство, технологический производственный процесс которого характеризуется однородностью выполняемых операций. Однако, данный вид отрасли сельского хозяйства, имеет ряд существенных особенностей, которые находят отражение и в организации учетно-аналитического комплекса:

- вложения средств и получение продукции в животноводстве отличаются большей равномерностью, что обуславливает постоянную напряженность учетно-аналитического процесса;

- в животноводстве отсутствуют разрывы между вложениями средств и выходом продукции, поэтому все затраты относятся на продукцию одного учетного периода;

- нет необходимости разделения затрат по видам работ, производство, как правило, сконцентрировано на одном участке, что исключает необходимость разграничения затрат по подразделениям.

В целях достоверного и более четкого учета производственных затрат по калькуляционным статьям, определения эффективности и конкурентоспособности сельскохозяйственного производства, в диссертации разработана классификация затрат животноводства, позволяющая проводить качественный анализ затрат, определять влияние факторов, сформировавших конкретный уровень себестоимости, а также выявлять пути максимально возможного снижения затрат. Согласно разработанной классификации деление затрат животноводства на предприятия зависит от вида животных, их группы и назначения, а также от возрастной категории

Особенность затрат на содержание крупнорогатого скота заключается в том, что в рамках данного вида животноводства выделяются два направления: молочное и мясное.

Далее затраты животноводства разделяются на затраты основного стада и затраты животных на выращивании и откорме. Кроме этого, в коневодстве выделяются еще затраты молодняка рабочих лошадей на выращивании. В соответствии с этим, из затрат животных основного стада предприятие получает затраты на получение молока (основное стадо молочного скота) и оприходование приплода, а также возможно образование затрат, связанных с падежом животных. От затрат животных на выращивании и откорме предприятие получает затраты, связанные с приростом, забоем и падежом

животных. Кроме того, в коневодстве можно также выделить затраты, связанные с использованием лошадей в хозяйственных целях предприятия.

Такая классификация затрат отрасли животноводства позволит сельскохозяйственному предприятию более корректно учитывать и контролировать затраты животноводства для отдельных групп животных в целях эффективного планирования своей деятельности и принятия эффективных управленческих решений.

В соответствии с разработанной классификацией затрат отрасли животноводства в управленческом учете следует открывать новые счета с разбивкой по субсчетам. В диссертации предложена модель функционирования управленческого учета затрат и формирования управленческой себестоимости, основное назначение которой заключается в разграничении затрат по отдельным видам (счета синтетического учета) и группам (субсчета) животных.

В отрасли растениеводства объектами учета затрат являются не только сельскохозяйственные структуры и сельскохозяйственные работы, но и затраты, подлежащие распределению. При этом построение элементов учетно-аналитического комплекса непосредственно зависит от конкретной отрасли растениеводства и вида хозяйства (специализированное, неспециализированное):

- в семеноводстве учет затрат и выход продукции производится с детализацией по видам семеноводства, культурам и репродукциям;

- в плодоводстве и овощеводстве учет затрат специализированными хозяйствами осуществляется по каждой культуре, а неспециализированными - по укрупненным группам культур;

- в производстве кормовых культур учет затрат специализированными хозяйствами осуществляется по видам сооружений, а также по каждой культуре отдельно.

Данные особенности влияют на контрольно-аналитические процедуры, реализуемые в рамках учетно-аналитического комплекса, отражающие необходимость совершенствования и модернизации существующих классификаций затрат животноводства и методик их учета, анализа и контроля.

Доказано, что аналитическая деятельность, а, следовательно, и управленческий анализ как элемент учетно-аналитического комплекса, в процессе управления имеет важное значение для выявления резервов увеличения производства сельскохозяйственной продукции. Основным показателем деятельности в сельском хозяйстве можно признать объем производства, от величины которого зависят другие показатели, характеризующие финансовое положение предприятия (рентабельность, ликвидность, платежеспособность). В диссертации предложена методика проведения управленческого анализа производства сельскохозяйственной продукции по отраслям (животноводство и растениеводство), которая включает в себя анализ затрат и выхода продукции, анализ структуры общих затрат, динамики производства продукции, анализ выполнения плана по

производству продукции, факторный, маржинальный и операционный анализ. Для принятия управленческих решений исследуется совокупность внешних и внутренних факторов, оказывающих влияние на изменение объема производства продукции. Источниками резервов увеличения прибыли выступает как оптимизация структуры производства, так и использование одной из возможных стратегий сокращения расходов (организационные изменения, финансовые стратегии, снижение затрат, сокращение активов, создание прибыли).

Оптимизировать структуру производства продукции можно, например, увеличив выпуск той продукции, которая приносит наибольшую прибыль. В диссертации методика оптимизации представлена на примере отрасли растениеводства (выращивание зерновых культур). Для этого в структуре производства определяются рентабельные и нерентабельные виды продукции, затраты на их производство и доходность. Далее определяются трудозатраты на производство более рентабельной продукции и сумма маржи. Производство более рентабельной продукции, как правило, выгодно и способствует росту показателей доходности и рентабельности.

В диссертации обоснована возможность снижения затрат на сырье и материалы как одной из стратегий сокращения расходов на примере закупки пивоваренного ячменя Ксанаду. Для этого проанализированы стоимость основных стандартов ярового пивоваренного ячменя и возможность замены более дорогого сырья менее дорогим. Кроме этого, возможно снижение затрат на оплату труда посредством деления деятельности организации на отдельные бизнес-процессы и центры ответственности.

В рамках управленческого анализа целесообразно использовать систему «Директ-костинг», методику управления по переменным и постоянным затратам, а также методы оценки, мониторинга, планирования и контроля для принятия своевременных и результативных управленческих решений.

Таким образом, грамотное управление затратами на предприятии приводит к существенному сокращению затрат и к росту показателей доходности. Разработка мероприятий по сокращению затрат требует применения системного подхода, который должен учитывать как цели сокращения расходов, так и особенности организации бизнеса в сельском хозяйстве.

В диссертационном исследовании определено, что бюджетирование как элемент учетно-аналитического комплекса представляет собой технологию финансового планирования, учета, анализа и контроля показателей деятельности сельскохозяйственного предприятия и выполняет функции координации и согласования деятельности различных подразделений предприятия, стимулирования руководителей всех уровней в достижении целей, поставленных перед центрами ответственности, а также контроль текущей деятельности и обеспечение выполнения плановых показателей.

Целью бюджетирования на сельскохозяйственных предприятиях является эффективная организация процесса финансового управления, обеспечение взаимосвязи между стратегией и оперативной деятельностью, а также максимально эффективное использование всех ресурсов предприятия.

Бюджетирование осуществляется с помощью финансовых инструментов (бюджетов), которые необходимы для тщательного планирования, учета, контроля и оценки эффективности деятельности сельскохозяйственных предприятий. Процесс бюджетирования включает разработку планов деятельности по предприятию в целом, по каждому структурному подразделению или центру ответственности; корректировку планов деятельности на предстоящий год; консолидацию бюджетов подразделений предприятия в генеральный бюджет; определение показателей, используемых при оценке результативности и эффективности деятельности предприятия.

Первостепенным при составлении операционных бюджетов сельскохозяйственного предприятия является бюджет производства, который основывается на прогнозе производственного объема, а последним – бюджет продаж. В диссертации практически апробирована методика бюджетирования на примере продукции животноводства.

Формирование бюджета продаж происходит параллельно с выбором производственной программы сельскохозяйственного предприятия. В зависимости от специфики хозяйственной деятельности предприятия составление бюджета продаж может выполняться разнообразными способами. На основании финансового плана путем сопоставления сумм доходов и расходов определяют финансовый результат деятельности предприятия. Целью составления финансового плана выступает управление прибылью и рентабельностью предприятия.

Таким образом, в рамках процесса бюджетирования воедино увязываются и формируются планы операционной и финансовой деятельности, что способствует реализации стратегии развития сельскохозяйственного предприятия с применением элементов учетно-аналитического комплекса наиболее эффективным способом.

Управленческий контроль затрат играет значимую роль в деятельности сельскохозяйственных предприятий и является неотъемлемой частью эффективного управления себестоимостью продукции. Контроль затрат должен осуществляться с особой тщательностью и постоянством с целью их экономического обоснования и целесообразности. В диссертации управленческий контроль затрат рассматривается как систематическая и конструктивная деятельность субъектов контроля, обеспечивающая полную и своевременную оценку состояния и перспектив затрат, предотвращение возникновения отклонений в запланированной величине затрат, и являющаяся составной частью учетно-аналитического комплекса.

Предложенное определение обеспечивает системное рассмотрение управленческого контроля затрат и позволяет более точно определить его место и роль в учетно-аналитическом комплексе сельскохозяйственных

предприятий.

Считаем, что основными целями управленческого контроля затрат сельскохозяйственных предприятий являются:

- сохранение и эффективное использование ресурсов и потенциала сельскохозяйственного предприятия;
- своевременная адаптация предприятия к изменениям во внутренней и внешней среде;
- обеспечение устойчивого, эффективного функционирования и развития предприятия в условиях государственного регулирования.

В основе эффективного управленческого контроля затрат лежит научно обоснованная классификация затрат, которая позволяет сельскохозяйственным предприятиям наиболее точно устанавливать затраты в качестве объекта контроля, учитывая его роль и место в учетно-аналитическом комплексе.

На основе предложенной классификации затрат в диссертации разработана методика их контроля в отрасли животноводства. С помощью данной методики возможно осуществление контроля за поголовьем скота, величиной затрат на оплату труда, материальных затрат, которые включают в себя затраты на корма покупные и собственного производства, затрат на электроэнергию, затрат на нефтепродукты, затрат на содержание основных средств.

В диссертации определено, что в процессе осуществления контроля затрат производства необходимо использовать методы документального и фактического контроля, а также ряд аналитических процедур, целью которых является выявление и анализ некорректно отраженных хозяйственных операций и результатов деятельности, отклонений от планов, оценка финансового состояния предприятия, поиск внутренних резервов.

Таким образом, в целом контроль затрат позволяет руководству предприятия с большой степенью вероятности оценить эффективность принимаемых решений, оптимальным образом распределить ресурсы предприятия, наметить пути развития трудового потенциала и предприятия в целом, а также избежать кризисных ситуаций.

Правильно выстроенная система управленческого контроля затрат охватывает все этапы бюджетирования, структурные подразделения и центры ответственности, что позволяет сельскохозяйственному предприятию оперативно реагировать на изменения ситуации или отклонения от первоначального плана. Бюджетирование и управленческий контроль затрат являются составляющими учетно-аналитического комплекса, и представляют собой учетные процессы моделирования будущих ситуаций при реализации производственных программ сельскохозяйственных предприятий.

В диссертационном исследовании определено, что учет деятельности аграрного сектора экономики в мировой практике регулируется МСФО 41 «Сельское хозяйство», которое определяет порядок учета, составления, представления финансовой отчетности и раскрытия в ней информации о сельскохозяйственной деятельности. Автором проведен анализ понятийного

аппарата биологических активов, определена их классификация, условия признания и оценки, а также представлен механизм их учета. Стоимость биологических активов в России формируется в соответствии с действующим законодательством (ПБУ 6/01 «Учет основных средств», 5/01 «Учет материально-производственных запасов»).

В диссертации механизм внедрения МСФО 41 в российскую учетную практику представлен на примере отрасли животноводства. На уровень затрат на производство биологических активов оказывает влияние количественное выражение крупнорогатого скота. Управленческий учет затрат на биологические активы целесообразно осуществлять с помощью одного из основных инструментов учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственного предприятия – бюджетирования. По итогам отчетного периода в управленческом учете биологических активов заполняется аналитическая таблица, в которой отражаются затраты предприятия по их созданию или приобретению. По учету биологических активов бюджет должен выполняться в строгом соответствии с плановыми показателями и отклонение от них должно составлять менее 3 %.

На формирование стоимости биологических активов наибольшее влияние оказывают следующие факторы: расходы на корма, заработную плату и страховые взносы, затраты на электроэнергию и горюче-смазочные материалы, расходы на ветеринарные препараты и искусственное осеменение.

Биологические активы могут быть признаны в учете сельскохозяйственного предприятия в случаях: если оно контролирует данный актив в результате прошлых событий; если существует вероятность получения в будущем экономических выгод от актива в виде сельскохозяйственной продукции и других поступлений; если справедливую стоимость или себестоимость актива можно определить с достаточной степенью надежности. Таким образом, согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» биологический актив первоначально и по состоянию на каждую отчетную дату оценивается по справедливой стоимости, определяемой по правилам МСФО 13 «Оценка по справедливой стоимости» за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции.

Методы, применяемые для оценки биологических активов по справедливой стоимости (рыночный, затратный, доходный), должны использоваться последовательно. Применение оценки по справедливой стоимости позволяет свести к минимуму искажения информации в синтезированной отчетности вследствие влияния на нее инфляции, что повышает достоверность и прозрачность информационных данных.

Последовательное развитие рыночных отношений приводит к постепенному переходу российской системы учета к международным правилам и стандартам финансовой отчетности. Основными причинами перехода на МСФО являются развитие мировой экономики и заинтересованность российских предприятий в привлечении инвестиций. Процесс перехода на международные стандарты финансовой отчетности

является достаточно трудоемким и сопровождаемый рядом негативных моментов, таких как: увеличение затрат предприятия, низкий уровень квалификации работников, уменьшение чистой прибыли.

Различия международной и отечественной практики учета сельскохозяйственной продукции заключаются в признании, оценке, раскрытии информации, а также в использовании справедливой стоимости биологических активов. Поскольку реформирование учетной деятельности направлено на постепенное внедрение МСФО в российский учет, то считаем необходимым разработать и принять Положение по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов» (ПБУ 25/2014).

Наиболее весомым фактором, затрудняющим переход на международные стандарты финансовой отчетности, являются различия в стоимостной оценке биологических активов. В российской системе учета крупнорогатый скот принимается к учету в сумме фактических затрат на производство биологического актива или по первоначальной стоимости животного, а в международной – по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции.

Фактическая себестоимость может быть приблизительно равна справедливой стоимости в двух случаях:

- когда биотрансформация не происходит с момента первоначальных затрат;
- когда от биотрансформации не ожидается существенного изменения первоначальной стоимости активов.

Справедливая стоимость биологических активов рассчитывается как произведение среднерыночной стоимости, рассчитанной на основном (или наиболее выгодном) рынке, на их количество.

Справедливая стоимость биологических активов, учитываемых на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» меньше, чем фактическая себестоимость, которая в свою очередь ниже, чем справедливая стоимость. Пересчет стоимости биологических активов необходимо осуществлять на конец каждого отчетного периода.

В соответствии с предложенным ПБУ 25 «Учет биологических активов» амортизируются только зрелые биологические активы, учитываемые по фактической себестоимости. В результате происходит систематическое уменьшение амортизируемой стоимости биологических активов в течение срока полезного использования. Для ведения финансового учета в соответствии с МСФО целесообразно дополнить существующий план счетов счетом 06 «Биологические активы» и аналитикой к нему. Это позволит более рационально вести учет биологических активов и облегчит саму учетную процедуру.

Предложенные рекомендации направлены на эффективное управление биологическими активами, контроль их движения, привлечение потенциальных инвесторов, выход на новые рынки сбыта сельскохозяйственной продукции.

Считаем, что для эффективного управления биологическими активами

сельскохозяйственным предприятиям необходимо создавать систему внутреннего контроля, которая является составной частью независимой организационной структуры – службы внутреннего аудита. Аудит стоимости биологических активов является одним из важнейших участков внутреннего аудита, так как он затрагивает основные сферы хозяйственной деятельности организации. В диссертации предложен порядок проведения аудита стоимости биологических активов. Организация учета и эффективность управления производством на сельскохозяйственных предприятиях связаны с сезонностью деятельности, природно-климатическими условиями, длительностью производственного процесса, использованием специфических средств производства.

Внутренний аудитор должен дать объективную оценку правильности учета и формирования стоимости биологических активов, при этом процедура аудита должна проводиться в несколько этапов: 1) планирование, 2) проверка формирования стоимости биологических активов, 3) проверка правильности отражения движения животных и формирования себестоимости активов в финансовой отчетности. Наиболее трудоемким этапом аудита стоимости является проверка и контроль за правильностью документального отражения, учета и отнесения фактических затрат на основное производство, а также проверка правильности и достоверности учета животных на выращивании и откорме.

В диссертации рассчитаны затраты на внедрение внутреннего аудита и определены штрафные санкции, которые сельскохозяйственное предприятие сможет избежать в результате формирования данной службы. В результате расчетов сделан вывод о необходимости и целесообразности внедрения службы внутреннего аудита, поскольку она позволит руководству сельскохозяйственного предприятия существенно повысить эффективность деятельности, обеспечить заинтересованность работников в реализации поставленных задач, контролировать соблюдение требований законодательства и одновременно исправлять неточности и ошибки учета. Предлагаемые мероприятия по совершенствованию системы аудита затрат на производство сельскохозяйственной продукции в полной мере позволят реализовать аналитические функции учета и обеспечить процесс управления оперативной и достоверной информацией.

Оценка эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий автором определяется как процесс, в ходе которого устанавливается, насколько общая выгода от существующей системы налогообложения соотносится с расходами, связанными с ее организацией. При этом целью оценки эффективной системы налогообложения является определение целостного налогового поля сельскохозяйственного предприятия, образовавшегося под влиянием внешних и внутренних факторов, а также поиск критериев оптимальности его действия для удовлетворения потребностей всех участников налогового процесса.

В связи с этим в диссертации определены основные критерии оценки эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий и их оптимальное сочетание.

Оценка эффективности системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий представляет собой комплексную оценку частных свойств налоговой составляющей учетно-аналитического обеспечения в долговременном периоде с использованием исключительно существенных фактических данных. Результат системной оценки – это конкретный финансовый результат, характеризующий состояние системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий.

Считаем, что информационно-аналитическое обеспечение системы налогообложения сельскохозяйственного предприятия должно формироваться с целью принятия эффективных управленческих решений по оптимизации налогового поля и повышению рентабельности финансово-хозяйственной деятельности. Управленческие решения должны приниматься на основе полной и достоверной информации о комплексе факторов внутренней и внешней среды, влияющих на процессы функционирования предприятия.

В основе применения системы налогообложения сельскохозяйственным предприятием лежит обработка информации, циркулирующей в учетно-аналитическом комплексе. В связи с этим, одним из ключевых понятий информационно-аналитического обеспечения системы налогообложения сельскохозяйственного предприятия является категория «информационный поток», рассматриваемая как совокупность сообщений внутри учетно-аналитической системы.

Анализ и оценка налоговых обязательств сельскохозяйственного предприятия является важным элементом в системе управления налогообложением. Налоговый анализ предполагает исследование составных частей системы налогообложения предприятия с целью повышения ее эффективности и служит исходной отправной точкой для налогового планирования и прогнозирования, налоговой оптимизации, а также управления экономическими объектами и протекающими в них процессами. В диссертации определены этапы проведения налогового анализа на сельскохозяйственном предприятии.

Важнейшим элементом методики налогового анализа является совокупность технических приемов и инструментов первичной обработки информации, исследования закономерностей развития объектов, определения влияния факторов на уровень налоговой нагрузки, выявления резервов ее снижения, обобщения результатов комплексной оценки налоговых обязательств и обоснования выбранной налоговой политики. Налоговый анализ рассматривается как процесс комплексного изучения и оценки налогообложения сельскохозяйственного предприятия с целью выявления возможных резервов оптимизации налоговой нагрузки.

Объектом налогового анализа является действующая налоговая система предприятия. С учетом специфики деятельности

сельскохозяйственного предприятия в диссертации предложена методика налогового анализа.

Предложенная в диссертации методика налогового анализа практически апробирована на сельскохозяйственном предприятии, в результате чего сделан вывод, что налоговое поле предприятия не является постоянным, так как налоговое законодательство подвергается постоянным изменениям. Для изучения влияния различных факторов на налоговую нагрузку предприятия, подсчета резервов и эффективности применяемой налоговой политики рекомендуется применять способы детерминированного и стохастического факторного анализа.

Таким образом, предложенная методика налогового анализа позволит создать необходимые условия для стабильного экономического роста сельскохозяйственного предприятия, повышения его финансовой устойчивости и значимости для отрасли, в частности и экономики государства в целом.

Необходимость налоговой оптимизации заложена в самом налоговом законодательстве, которое предусматривает специальные налоговые режимы для предприятий, допускает различные методы исчисления налоговой базы и предлагает налогоплательщикам многообразные налоговые льготы. Также необходимость оптимизации налоговых обязательств объясняется как последующей экономией финансовых средств предприятия за счет уплаты налогов в бюджет, так и обеспечением финансовой безопасности. В диссертации проанализированы методы налоговой оптимизации, доступные сельскохозяйственным предприятиям.

Считаем, что налоговая политика сельскохозяйственного предприятия существенно влияет на эффективность его финансово-хозяйственной деятельности, а также воздействует на элементы учетной политики и договорные отношения.

Налоговая политика сельскохозяйственного предприятия направлена, прежде всего, на законное сокращение налоговых обязательств в бюджет. На формирование налоговой политики оказывают влияние внутренние (форма собственности, структура налоговых платежей, особенности сельскохозяйственного производства) и внешние (государственная политика, налоговое законодательство) факторы.

В диссертации предложенная модель апробирована в рамках конкретного сельскохозяйственного предприятия, в результате проведен анализ эффективности действующей налоговой политики и сделан вывод о необходимости ее оптимизации. Предложенная модель формирования налоговой политики должна своевременно корректироваться с учетом изменения налогового законодательства и общей экономической ситуации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Аблеханов, И. Бюджетирование как инструмент планирования и контроля / И. Аблеханов // Предпринимательство. - 2000. - №4. - С.96-100.
2. Аграрные новости. Сельское хозяйство Китая [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://agro-new.ru/?p=5536>
3. Адамов, Н.А. Бюджетное планирование в организации / Н.А. Адамов, Г.А. Адамова, // Аудиторские ведомости, 2008. - № 2 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
4. 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.
5. Анисова, Н. Бюджетирование – не роскошь, а средство продвижения вашего бизнеса / Н. Анисова, О. Трифонова, М. Тютрина // Рынок ценных бумаг. - 2001. - №1. - С. 40-43
6. Ардашев, В.Л. Введение в налоговое планирование или Что надо знать налоговому консультанту [Электронный ресурс] / В.Л. Ардашев – Режим доступа: <http://www.taxcoach.ru/index.php/article/archive/922/1>
7. Архипов, Е.Л. Модель интегрированной системы финансового и управленческого сетевого учета / Е.Л. Архипов // Управленческий учет. – 2008. - № 7. – С. 76-81
8. Афанасьев, В.Н. Статистика сельского хозяйства: Учебное пособие / В.Н. Афанасьев, А.И.Маркова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 272 с.
9. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник для студентов вузов / Ю.А. Бабаев, И.П. Комисарова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 527 с.
10. Байкалова, С. Управленческий учет - нелегкая задача? / С. Байкалова // Московский бухгалтер. – 2005 г. - № 3 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
11. 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.
12. 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.
13. 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»
14. Бехтерева, Е.В. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / Е.В. Бехтерева. – «Омега-Л», 2008 г. // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
15. 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

16. Бороненкова, С.А. Управленческий анализ / С.А. Бороненкова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 321 с.
17. Брокгауз, Ф.А. Энциклопедический словарь / Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон. – М.: Изд-во Эксмо, 2006. – 960 с.
18. Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация. Принципы. Методы. Рекомендации. Арбитражная практика / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – Екатеринбург: Юрайт-издат Изд-во. 2006. – 301 с.
19. Бурцев, В.В. Управленческий аудит системы бюджетирования / В.В. Бурцев // Аудиторские ведомости. - 2003. - № 12. - С. 20-24
20. Бурцев, В.В. Управленческий контроль на предприятии: методология и организация // Internet resource: <http://www.upruchet.ru>
21. Бычкова, С.М. Бухгалтерский учет и налогообложение в сельском хозяйстве: учеб. пособие / С.М. Бычкова, А.В. Золотарев. – М.: ТКВелби, Изд-во Проспект, 2004. – 424 с.
22. Бычковский, И. В. Рекомендации по расчету тарифов в водопроводно-канализационном хозяйстве / И.В. Бычковский, И.Г. Минц, С.В. Беседина. – М.: Институт Экономики Жилищно-коммунального хозяйства, 2004 г. – 98 с.
23. Васенко, О.В. Практическое пособие по учету затрат в бухгалтерском учете / О.В. Васенко, А.А. Сперанский. - Издательство «Экзамен», 2008 г // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
24. Васильева, Л.С. Бухгалтерский управленческий учет / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский. – М.: Эксмо, 2007 г. – 368 с.
25. Васильева, М.В. Налоговый анализ как основа налогового планирования налогообложения транспортных средств / М.В. Васильева // Управленческий учет. – 2009, №1, С.62-72
26. Васильева, М.В. Учетно-информационная база проведения налогового анализа как этапа налогового планирования на микроуровне / М. В. Васильева // Управленческий учет. – 2010. – № 1. – С. 28-33
27. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. – М.: ИКФ Омега-Л, Высшая школа, 2002. – 528 с.
28. Ветрова, Л.Н. Бюджетирование – фундамент стратегии развития организации / Л.Н. Ветрова // Все для бухгалтера, 2008. - № 5 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
29. Виткалова, А.П. Бюджетирование и контроль затрат в организации. – М.: Издательство «Альфа-Пресс, 2006. – 104 с.\
30. 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.
31. Войко, А. Постановка системы бюджетирования на предприятии / А. Войко // Финансовая газета. Региональный выпуск. - 2006 - № 2. - С. 6-7
32. Волкова, О.И. Управленческий учет: учебник / О.И. Волкова. - М.: Проспект, 2007. - 467с.

33. Волохов, Ю.Г. Вопросы налогообложения АПК – единый сельскохозяйственный налог / Ю. Волохов // Агробизнес – Россия. Экономика, оборудование, технологии. – 2008. – №1. – С. 24-29
34. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики / Н.Д. Врублевский. – М.: «Бухгалтерский учет», 2004. – 376 с.
35. Вылкова, Е. Налоговое планирование / Е. Вылкова, М. Романовский. – СПб.: Питер, 2004. – 634 с
36. Гиляровская, Л.Т. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 360 с.
37. Глубокова, Н.Ю. Налоговое планирование / Н.Ю. Глубокова. Московский государственный университет экономики, статистики и информатики. – М., МЭСИ, 2006. – 40 с.
38. 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.
39. Гончаренко, Г.А. Проблемы и направления совершенствования системы налогообложения сельского хозяйства России / Г.А. Гончаренко // Многофункциональность сельского хозяйства и устойчивое развитие сельских территорий. – М.: ВИАПИ им. А.А.Никонова: «Энциклопедия российских деревень», 2007. – С. 102-105.
40. Гончаренко, Г.А. Роль налоговых инструментов в стимулировании инвестиций в сельское хозяйство России / Г.А. Гончаренко // Инвестиции в АПК: эффективность и проблемы роста – М.: Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2008. – С. 165-169.
41. Гончаренко, Г.А. Эффективность специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей / Г.А. Гончаренко // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. – 2010. - № 8. – С. 111-115.
42. Гордеева, О.В. Оценка эффективности налоговой политики / О.В. Гордеева // Налоги и налогообложение. – 2006. - №10. – СПС Консультант Плюс
43. 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.
44. Горлов, В.В. Управленческий учет в строительных организациях / В.В. Горлов // Аудиторские ведомости. – 2003 г.. - № 4 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
45. Государственная поддержка фермеров в развитых странах [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.agroinsurance.com/ru/practice/?pid=11474>
46. Государственная программа развития сельского хозяйства ВТО [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.rodina-duma.ru/data2/968.php>

47. Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bryanskobl.ru/priority/agriculture/>
48. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 06.12.2011) – СПС Консультант ПлюсГринев, Г.П. Теория экономического анализа / Учебный курс (учебно-методический комплекс) [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.e-college.ru/xbooks/xbook206/book/index/index.html?go=part-010*page.htm
49. Дадашев, А.З. Налоговое планирование в организации: учебно-практическое пособие / А.З. Дадашев, Л.С.Кирина. – М.: Книжный мир, 2004. – 168 с.
50. Демин, А.В. Налоговое право России: Учебное пособие / А.В. Демин – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
51. Добровольский, Е. Бюджетирование: шаг за шагом / Е. Добровольский, Б. Карабанов, Е. Глухов, Е. Бреслав. – СПб.: Питер, 2009. – 447 с.
52. Дорошкевич, И.Н. Сельскохозяйственные рынки: учебно-методическое пособие. Для студентов экономического факультета и высшей школы управления / И.Н. Дорошкевич. – Гродно: ГГАУ, 2008. –118 с
53. Дрозд, Н.И. Жилищно-коммунальное хозяйство: Справочник / Н.И. Дрозд. – М.: Март, 2004. – 272 с.
54. Друри, К. Управленческий и производственный учет: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2002. – 345 с.
55. 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.
56. 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.
57. Елисеева, Н.В. Методические рекомендации по бухгалтерскому обеспечению исчисления единого сельскохозяйственного налога / Н.В. Елисеева, Е.В. Фастова. – М.: ООО «Бланкиздат», 2004. – 140 с.
58. Емельянова, Л.Л. Природные ресурсы и хозяйство США [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://festival.1september.ru/articles/557167/>
59. Ермолаев, В.В. Анализ эффективности систем налогообложения предприятий: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – 2004. – 185 с.
60. Жарикова, Л.А. Управленческий учет: Учеб. пособие. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. – 136 с.
61. Жарылгасова, Б. Бюджетирование как основа информационного обеспечения внутреннего экономического контроля / Б. Жарылгасова,

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

62. Заберина, И.В. Методические аспекты формирования налоговой политики организаций [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.profreport.ru/node/10593>

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. Заика, В.С. Понятие налоговой политики организации в системе категорий финансового менеджмента / В.С. Заика // Налоговая политика и практика. – 2010. – № 11. – С.45-49.

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

68. 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.

69. 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.

70. 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.

71. 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>

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

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

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

75. 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»
76. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студентов вузов./ В.Э.Керимов. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2008. – 477 с.
77. Кибирева, Е.А. Методы и инструменты внутреннего контроля затрат / Е.А. Кибирева // управленческий учет. – 2008 г, №8. - С. 87-96
78. Киселева, И.А. Отраслевая специфика расчета себестоимости / И.А. Киселева, // Налоговый учет для бухгалтера. – 2008 г. - № 4 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
79. Клычова, Г.С. Экономическая сущность и содержание процесса бюджетирования в системе управленческого / Г.С. Клычова, А.Р. Зиятдинова // Internet resource: <http://elibrary.ru>
80. Ковалев, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. Учебник. – М.: ООО «ТК Велби», 2002. – 424 с.
81. Козлова, Е.П. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.И. Бабченко, Е.Н. Галанина. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 800 с.
82. 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.
83. 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.
84. 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.
85. Козлюк, Н.В. Планирование и прогнозирование налоговых платежей в сельском хозяйстве / Н.В. Козлюк // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №3. – С. 95-102. - 0,5 п.л.
86. Козлюк, Н.В. Порядок отражения стоимости биологических активов в управленческом учетно-аналитическом комплексе в соответствии с МСФО / Н.В. Козлюк // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №8. – С. 63-68. – 0,5 п.л.
87. Кокорев, Н.А. Формирование налоговой политики / Н.А. Кокорев // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2001. - №26. – СПС Консультант Плюс
88. Кондраков, А.П. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / А.П. Кондраков, М.А. Иванова. - М.: Инфра - М, 2003. - 367 с.
89. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath and Partners; Пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.

90. Корявцев, П.М. К проблеме организации информационно-аналитического обеспечения коммерческой разведки / П.М. Корявцев // Теория антисистем. Источники и документы. – 2005. – № 2. – С. 83-87.
91. Коэффициенты оценки эффективности налоговой политики предприятия [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consensus-audit.ru/dic/blank/koefficientyi-oczenki-effektivnosti-nalogovoj-politiki-predpriyatiya/>
92. Красова, О.С. Бюджетирование и контроль затрат на предприятии: практ. Пособие / О.С. Красова. – М.: Издательство «Омега-Л», 2009. – 169 с.
93. Кукукина, Н.Г. Управленческий учет: учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 400 с.
94. Лысенко, Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Д.В. Лысенко. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 320 с.
95. Лытнева, Н.А. Налоговый анализ в сфере предпринимательства: показатели и методика / Н.А. Лытнева, Н.А. Парушина // Аудитор. – 2009. – № 12. – С. 50-58
96. Любушин, Н.П. Анализ финансового состояния организации: учебное пособие / Н.П. Любушин. – М.: Эксмо, 2006. – 256 с.
97. 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.
98. Мамрукова, М.И. Налоги и налогообложение: курс лекции / М.И. Мамрукова. – 5-е изд., доп. и испр. – М.: Омега-Л, 2006. – 330 с.
99. Маркина, Е.В. Направления совершенствования налоговой политики РФ // Internet resource: <http://www.jourclub.ru/15/402>.
100. Медведев, А.Н. Как планировать налоговые платежи.: Практик. рук. для предпринимателей / А.Н. Медведев.– М.: Инфра-М, 1996. – 192 с.
101. Мезенцева, Т. М. Финансовая стратегия / Т.М. Мезенцева, К.С. Саенко, А.В. Поляков // Аудиторские ведомости - 2001. - №1. - С. 62-71.
102. 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»
103. Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства, утвержденная постановлением Госстроя РФ от 23 февраля 1999 г. № 9, (с изменениями от 12 октября 2000 г.) // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
104. Методические рекомендации по финансовому обоснованию цен на воду и отведение стоков, утвержденные Приказом Государственного Комитета Российской Федерации по Строительству и Жилищно-коммунальному комплексу №302 от 28.12.2000 г.
105. Миронова, О.А. Налоговое администрирование : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности 251200 «Налоги и

налогообложение» / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев. – М.: Изд-во Омега-Л, 2005. – 408 с.

106. Миротин, Л.Б. Основы логистики: учебное пособие / Л.Б. Миротин, В.И. Сергеев. – ИНФРА-М, 2000 г. – 100 с.

107. 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.

108. Михнова, Е.Ю. Специфические особенности единого сельскохозяйственного налога / Е.Ю. Михнова // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. – 2009. – №8. – С. 96-99.

109. Налоги. Всеобщая минимизация или все-таки оптимизация? [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.volgograd.ru/business>

110. Налоговые льготы для сельского хозяйства [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.emso.ru/news_4471.htm.

111. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 07.12.2011) с изм. и доп., вступающими в силу с 01.02.2012 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/>. – СПС Консультант Плюс

112. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 03.12.2011) [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/>. – СПС Консультант Плюс

113. Нечаев, В.И. Особенности реформы налогообложения сельского хозяйства России / В.И. Нечаев, Н.Н. Тюпакова, О.Ф. Бочарова // АПК: экономика и управление. – 2008. – №9. – С. 38-45.

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

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

116. Николаенко, А.В. Налоговый анализ в системе управления предприятием / А.В. Николаенко // Управленческий учет. – 2011. – № 2. – С. 83-87.

117. Ногина, О.А. Налоговый контроль: Вопросы теории / О.А. Ногина. – СПб.; Питер, 2002. – 160 с.

118. Нурдавлятова, Э.Ф. Управление системой налогообложения сельскохозяйственных организаций / Э.Ф. Нурдавлятова. – Уфа: 2005. – 181с.

119. Оленев, Н.И. Контроллинг в бизнесе. / Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 251с.

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

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

122. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации / В.Г. Пансков. – М.: «Книжный мир», 2000. – 381 с.

123. Папцов, А.Г. Система налогообложения в сельском хозяйстве зарубежных стран / А.Г. Папцов // АПК: экономика и управление. – 2008. – №3. – С. 46-53.
124. Пилипенко, В.А. Налоговое планирование и прогнозирование в сельскохозяйственных организациях/ В.А. Пилипенко: диссертация на соискание учен. степени к.э.н., 08.00.10. – Орел, 2010. – 150 с.
125. Пасько, О.Ф. Определение налоговой нагрузки на организацию / Пасько О.Ф. // Налоговый вестник – 2004. – № 6 – С. 27-37.
126. ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (утвержденным приказом Минфина РФ 09.12.98 г. № 60н).
127. Пестрякова, Т.П. Система налогового планирования сельскохозяйственного предприятия / Т.П. Пестрякова // Экономический анализ: теория и практика, 2007, № 5. – СПС Гарант.
128. 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.
129. Письмо Минфина России от 21.02.2011 № 03-03-06/1/108 «О порядке учета доходов сельскохозяйственным товаропроизводителем в целях налогообложения прибыли»
130. Платонова, Н. Формирование себестоимости в системах учета затрат // Н. Платонова // Финансовая газета. – 2005 г. - № 41, 42 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
131. Подпорин, Ю.В. Учет в сельском хозяйстве / Ю.В. Подпорин // Главбух. – 2009. – №1. – С. 12-15.
132. Полковский, Л.М. Основы управленческого учета: учебное пособие. / Л.М. Полковский. - М.: Экономика и финансы, 2003. - 320с.
133. Поляк, Г.Б. Налоги и налогообложение; учеб. пособие для вузов / под ред. Поляка Г.Б., Романова А.Н. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 399 с.
134. Попова, Л.В. Анализ и оптимизация налогооблагаемой базы: конспект лекций для вузов / Л.В. Попова, И.А. Маслова, Б.Г. Маслов. – Орел: ОрелГТУ, 2008. – 82 с.
135. Попова, Л.В. Бюджетирование на микро- и макроуровне: учебное пособие / Л.В. Попова, В.А. Косцантинюк. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 288 с.
136. Попова, Л.В. Налоговые системы зарубежных государств: учебное пособие / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, С.А. Алимов. – Орел: ОрелГТУ, 2007. – 342 с.
137. Попова, Л.В. Организации и методика проведения налоговых проверок: учеб. пособие для вузов / Л.В. Попова, Н.Г. Варакса. – Орел: ОрелГТУ, 2009. – 155 с.
138. Попова, Л.В. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учеб. пособие для вузов / Л.В. Попова, Н.Г. Варакса, М.В. Васильева. Орел: ОрелГТУ, 2007. – 264с.
139. Попова, Л.В. Теоретические основы налогового анализа / Л.В. Попова // Управленческий учет. – 2010. – № 6. – С. 77-83.

140. 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.

141. 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.

142. Постановление Правительства Российской Федерации «О внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации по вопросу определения объемов продажи электрической энергии по свободным (нерегулируемым) ценам» №205 от 07.04.2007 г. // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

143. Постановление Правительства РФ от 14 июля 2008 г. № 520 «Об основах ценообразования и порядке регулирования тарифов, надбавок и предельных индексов в сфере деятельности организаций коммунального комплекса» (с изменениями от 15 сентября 2009 г.) // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

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

145. Приказ Управления по тарифам Орловской области от 28 декабря 2009 г. № 973-Т «Об установлении тарифов на электроэнергию, поставляемую потребителям» // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

146. Просветов, Г.И. Бюджетирование: задачи и решения / Г.И. Просветов. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2009. – 376 с.

147. Просветов, И.Г. Прогнозирование и планирование: Задачи и решения / И.Г. Просветов. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2008. – 365 с.

148. Пугачева, Я. ЕСХН: очевидное и непонятное. Практика применения ЕСХН / Я. Пугачева // Новое сельское хозяйство. – 2008. – №6. – С. 54-57.

149. 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

150. Пястолов, С.М. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия / С.М. Пястолов. – М.: Издательский центр «Академия», 2004. – 336 с.

151. 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.

152. Российская Федерация. Законы. «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в

отдельные законодательные акты Российской Федерации»: федер. закон от 23 ноября 2009 г. №261-ФЗ // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

153. Российская Федерация. Законы. Часть вторая Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

154. Россия в цифрах 2012: Краткий статистический сборник / Росстат – М., – 2012. – 59 с.

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

156. Рыжакина, Т. Бюджетирование как основа стратегического планирования / Т. Рыжакина, // Финансовая газета, 2006. - № 24 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

157. Рюмин, С.М. Налоговое планирование: общие принципы и проблемы / С.М. Рюмин // Налоговый вестник. – 2005. - № 2. – С. 122-127.

158. Рябова, Т.С. Контроль в системе управления производственными затратами на машиностроительных предприятиях // Internet resource: www.lib.csu.ru/dl/econ/2006_s2_41.doc

159. Ряховский, Д.И. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие для студентов./ Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. - М.: Эксмо, 2007 - 364 с.

160. Сабанти, Б.М. Финансовые аспекты экономики России / Под ред. проф. Сабанти Б.М. Сборник научных трудов – Вып. 1. – СПбГУЭФ.: Изд-во СПбГУЭФ, 2001. – 189 с.

161. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – Минск: ООО «Новое издание», 2000. – 688 с.

162. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – Минск: ООО «Новое знание», 2000. – 688 с.

163. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник. / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 284 с.

164. 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

165. Сасина, А.В. Эффективность применения систем налогообложения в сельском хозяйстве / А.В. Сасина // Вестник Алтайского государственного аграрного университета – 2009. – №6. – С. 84-87.

166. Селезнева, Н.Н. Финансовый анализ. Управление финансами / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 639 с.

167. Сергеева, Т.Ю. Методы и схемы оптимизации налогообложения: практическое руководство / Т.Ю.Сергеева.– М.: Экзамен, 2006

168. Сеница, И.В. Некоторые вопросы общего подхода к проблеме соотношения гражданского и налогового права / И.В. Сеница // Право: Теория и Практика [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.yurclub.ru/docs/pravo/0903/6.html>. – СПС Консультант Плюс

169. Смирнов, И.Е. Совершенствование налогового администрирования [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/analytics/taxpravo/article7644>.

170. Сорокин, М.А. Особенности внедрения управленческого учета на предприятиях коммунального комплекса / М.А. Сорокин // Налоги. Инвестиции. Капитал, 2006. - №1-3 // Internet resource: <http://nic.pirit.info/200612/036.htm>

171. Сосненко, Л.С. Методические проблемы бюджетирования на предприятиях ЖКХ / Л.С. Сосненко, М.Е. Глущенко // Управленческий учет. – 2008 г. - №12. - С. 99-106

172. Статистический обзор. Материально-техническая база сельского хозяйства России // Экономика сельского хозяйства России. – 2011. – №6. – С. 81-83.

173. 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.

174. Стороженко, О.Г. Проблемы налогового планирования на корпоративном уровне / О.Г. Стороженко // Бюллетень финансовой информации. – 2004. - № 9-10.

175. Тедеев, А.А. Налоговое право: Учебник / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. – М.: Изд-во Эксмо, 2004. – 864 с.

176. Толмачев, И. Порядок исчисления и срок уплаты ЕСХН [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.rosbuh.ru/article.asp?rba_id=757.

177. Треушников, Р.В. Управленческий учет – внедрение в практику муниципальных унитарных предприятий / Р.В. Треушников // Управленческий учет. – 2009 г. - №3. - С. 20-25

178. Трубников, А. Налоговое планирование: сущность, этапы, инструменты / А. Трубников // Финансовая газета. – 2002. – № 15. – С. 32-39.

179. Тюрина, Т.Э. Развитие теории, методического и нормативно-правового обеспечения налогового планирования в современной России / Т.Э. Тюрина // Гуманитарные науки – 2009. – № 1 – С. 101-108.

180. Тютюнникова, Е.С. Реформа налоговой системы РФ и ее влияние на деятельность предприятий. Ломоносов – 2002: Международная конференция студентов и аспирантов по фундаментальным наукам, МГУ им. М.В. Ломоносова. Сборник тезисов / Под общ. ред. В.Н. Сидоренко. – М.: МАКС Пресс, 2002. – 323 с.

181. Управленческий контроль как система внутреннего аудита // Internet resource: http://mfp.ru/articles/pages/id_327

182. 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.

183. Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией А.Д. Шеремета. – М: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.

184. 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.
185. 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.
186. Федосова, Т.В. Бухгалтерский учет / Т.В. Федосова. – Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2007. – 308 с.
187. Филина, Ф.Н. Анализ налоговых рисков / Ф.Н. Филина // Российский бухгалтер [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.rosbuh.ru/article.asp?rba_id=1467&rbac_id=4097#chr.
188. Формирование себестоимости: бухгалтерский учет и налогообложение / О.П. Глебова, К.А. Иванов, Д.Ю. Ежек. – М.: МЦФЭР, 2005. – 632 с.
189. Хорнгрен, Ч. Управленческий учет: пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.
190. Хоружий, Л.И. Учетная политика по ЕСХН на 2005 год / Л.И. Хоружий // Учет в сельском хозяйстве – 2004. – № 4. – С. 28-31
191. Хруцкий, В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.
192. Цанова, Е. Понятие и основные принципы налоговой оптимизации [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://insk.ru/article_view.php?art_id=33.
193. Цеддиес, Ю. Экономика сельскохозяйственных предприятий. Учебное пособие / Ю. Цеддиес, Э. Райш, А.А. Угаров. – М.: МСХА, 2002. – 400 с.
194. Черник, Д.Г. Налоговое консультирование: Учеб. пособие / Д.Г. Черник, Л.С. Кирина, В.В. Балакин; науч. ред. Д.Г. Черник. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. – 439 с.
195. Черник, Д.Г. Оптимизация налогообложения / Д.Г. Черник, В.П. Морозов. – М.: Проспект, 2002. – 336 с.
196. Черник, Д.Г. Технология налогового контроля // Д.Г. Черник, В.П. Морозов, А.В. Лобанов // Налоговый вестник. – 2000. – № 5. – С.45-49.
197. Черняков, Б. Чему российское сельское хозяйство может научиться у Америки? [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://altapress.ru/story/71051/>
198. 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.
199. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 415 с.
200. Щиборщ, К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К.В. Щиборщ. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. – 544 с.

201. Энтони, А. Управленческий учет/ Энтони А. Аткинсон, С. Марк Янг, Роберт С. Каплан; - М.: Вильямс, 2007. - 878 с.
202. Эфендиева, А.А. Земельные ресурсы сельского хозяйства и эффективность их использования в условиях рынка [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.dslib.net/economika-xoziajstva/ehfendieva2.html>
203. Юрьева, Н.А. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / Н.А. Юрьева // Все для бухгалтера. – 2007 г. - № 19 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»
204. Юцковская, И.Д. Процесс калькулирования / И.Д. Юцковская // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2002. - № 6 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

ПРИЛОЖЕНИЕ 1
Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных
организациях и их влияние на информационно-аналитическое обеспечение
учета и контроля затрат

Особенности бухгалтерского учета	Влияние особенностей на информационно-аналитическое обеспечение учета и контроля затрат
<p>Главное средство производства – земля. Земля не изнашивается, при правильном использовании улучшает свои качественные параметры</p>	<p>Данная особенность требует, чтобы в системе информационно-аналитического обеспечения: во-первых, велся учет земель как объекта основных средств, в системе мониторинга формировались данные о кадастровом учете земель, их рыночной стоимости; во-вторых, необходимо организовать анализ эффективности использования земель, в частности, таких показателей, как плодородие почвы и урожайность</p>
<p>В качестве средств производства выступают живые организмы (животные и растения, которые развиваются на основе биологических законов)</p>	<p>Экономический процесс воспроизводства тесно переплетается с естественным процессом развития живых организмов. Данная особенность предполагает, что в системе информационно-аналитического обеспечения, во-первых, организован учет биологических ресурсов и процессов, связанных с их воспроизводством; во-вторых, применяется анализ биологических активов, проводимый по следующим направлениям: анализ расходов, оценка справедливой стоимости, анализ структуры биологических активов, анализ динамики себестоимости, анализ объема производства продукции, оценка рентабельности, оценка себестоимости 1 ц живого веса животных на выращивании и откорме и т. д.</p>
<p>Производство сельскохозяйственной продукции – длительный процесс, осуществляется на огромных площадях и рассредоточен по различным климатическим зонам</p>	<p>Рабочий период в сельскохозяйственных организациях не совпадает с процессом производства, что делает необходимым разграничивать затраты по производственным циклам, которые не совпадают с календарным годом: затраты прошлых лет под урожай текущего года и затраты текущего года под урожай будущих лет и т. п.; Данная особенность может быть учтена в системе мониторинга внешних условий макросреды при составлении прогнозной отчетности сельскохозяйственной организации, ее корректировке, связанной с изменением внешних условий макросреды в целях адаптации избранной стратегии к изменившимся условиям</p>
<p>Территориальное размещение сельхозпроизводства связано с большим объемом перевозок</p>	<p>В информационно-аналитической системе сельскохозяйственной организации должен быть надлежащим образом организован учет процесса транспортировки произведенной продукции, материальных ресурсов, перемещения техники, что, в свою очередь, требует наличия системы показателей, позволяющих оценить эффективность данных операций</p>
<p>Часть продукции собственного производства поступает на внутрихозяйственное потребление (внутренний оборот)</p>	<p>В рамках информационно-аналитической системы необходимо проводить анализ как реализованной, так и произведенной продукции. Это требует наличия в рамках информационно-аналитической системы сельскохозяйственной организации методического обеспечения, позволяющего определять и обосновывать потребности в дополнительных материальных ресурсах для строительства помещений и объектов производственного назначения (животноводческие помещения, склады для кормов, хранилища для семян и др.). Такое</p>

	обоснование целесообразно производить на базе прогнозной финансовой информации, на основе данных управленческого учета с привлечением методик управленческого анализа
Не совпадает рабочий период с периодом производства продукции	В сельском хозяйстве период производства складывается из времени, когда процесс совершается под воздействием труда человека (вспашка почвы, обработка, посев и посадка, уход за растениями, уборка урожая и др.) и когда он осуществляется непосредственно под воздействием естественных факторов (произрастание культурных растений, формирование урожая и т.д.)
Сезонное производство	В период уборки и основных сельскохозяйственных работ объем учетных работ возрастает. Сезонность оказывает существенное влияние на организацию производства, эффективное использование техники, трудовых ресурсов и эффективность отрасли в целом. Поскольку в сельском хозяйстве больше, чем в промышленности, однотипных организаций, осуществляющих производственную деятельность примерно в одинаковых природно-климатических условиях в учетно-аналитических системах сельскохозяйственных организаций, широко применяется межхозяйственный сравнительный анализ
Влияние государства на уровень производства продовольствия, ценообразование, занятость в АПК	Данная особенность делает необходимым организацию учета субсидирования производства продовольствия. В рамках информационно-аналитической системы необходимо формировать информацию о таких внешних факторах, как уровень цен на сельхозпродукцию, занятость в АПК
Разделение труда и организация трудовых процессов в отраслях растениеводства и животноводства	В целях рационального использования земельных, трудовых и материальных ресурсов необходимо добиваться оптимального сочетания отраслей растениеводства с отраслями животноводства и развития подсобных производств и промыслов, что требует в рамках информационно-аналитической системы организации учета и проведения анализа как в разрезе видов деятельности, так и в разрезе бизнес-процессов. Вид работы может изменяться не только ежедневно, но и в зависимости от условий и в течение одного рабочего дня. Данный момент должен быть учтен при организации учета и анализа бизнес-процессов в сельскохозяйственной организации
Использование сельскохозяйственной техники	В рамках информационно-аналитической системы необходимо организовать учет сельскохозяйственной техники и процесса ее использования. Кроме того, необходимо организовать проведение анализа эффективности использования техники
Оценка продукции сельскохозяйственных предприятий	В течение года продукция приходится по плановой себестоимости (учетной) и после составления отчетных калькуляций в конце года корректируется до фактической себестоимости методом «красное сторно» или «дооценка»
От одной культуры или одного вида скота получают несколько видов продукции	В растениеводстве от пшеницы получают зерно и солому, то есть основную и побочную продукцию, или сопряженную; в животноводстве, например КРС мясного направления, выделяем основную продукцию – мясо, сопряженную – навоз, в молочном направлении соответственно основной является молоко – 90% и приплод 10%, а побочной также навоз. Это приводит к разграничению затрат на производство вышеуказанных видов

<p>Неодинаковая природа отраслей сельского хозяйства (растениеводство, животноводство) и происходящие в них изменения (посев, уборка, приплод, прирост и т. д.)</p>	<p>продукции в бухгалтерском учете</p> <p>При посеве используют информацию по списанию семян (ц/га), согласно акта расхода семян и посадочного материала (форма № 13 – СП), при уборке прослеживают показатель – урожайность (ц/га), согласно реестра приема зерна и другой продукции (форма № СП – 2). По поступлению животных (приплод, прирост, перевод из группы в группу, покупка и др.) используют информацию, которая отражена в первичных документах (акты на оприходование приплода (СП-39), на перевод животных из группы в группу (СП-47), ведомости взвешивания животных (СП-43) и др.) и регистрах (книга учета движения животных и птицы, отчет о движении скота и птицы на ферме (СП-52) и т. д.)</p>
---	--

ПРИЛОЖЕНИЕ 2
Факторы изменения общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Статья расходов	Фактор изменения	Расчет влияния
Зарплата работников аппарата управления	Изменение численности (количества) персонала и средней зарплаты (изменение окладов, выплата премий, доплаты)	$ЗП = КР \times ОТ$ $\Delta ЗП_{КР} = \Delta КР \times ОТ_0$ $\Delta ЗП_{ОТ} = КР_1 \times \Delta ОТ$
Содержание основных средств: - амортизация - освещение, отопление, водоснабжение и др.	Изменение стоимости средств и норм амортизации Изменение норм потребления и стоимости услуг	$А = ОС \times НА$ $\Delta А_{НА} = \Delta ОС \times НА_0$ $\Delta А_{НА} = ОС_1 \times \Delta НА$ $М = К \times Ц$ $\Delta М_K = \Delta К \times Ц_0$ $\Delta М_C = К_1 \times \Delta Ц$
Затраты на текущий ремонт, испытания, опыты	Изменение объема работ и их стоимости	$ЗР = V \times Ц$ $\Delta ЗР_V = \Delta V \times Ц_0$ $\Delta ЗР_C = V_1 \times \Delta Ц$
Содержание легкового транспорта	Изменение количества машин и затрат на содержание одной машины	$З = КМ \times ЗС$ $\Delta З_{КМ} = \Delta КМ \times ЗС_0$ $\Delta З_{ЗС} = КМ_1 \times \Delta ЗС$
Расходы по командировкам	Количество командировок, средняя продолжительность, средняя стоимость одного дня командировки	$РК = К \times Д \times СД$ $\Delta РК_K = \Delta К \times Д_0 \times СД_0$ $\Delta РК_D = К_1 \times \Delta Д \times СД_0$ $\Delta РК_{СД} = К_1 \times Д_1 \times \Delta СД$
Расходы на содержание сторожевой охраны	Количество работников и их зарплата	$РО = КР \times ОТ$ $\Delta РО_{КР} = \Delta КР \times ОТ_0$ $\Delta РО_{ОТ} = КР_1 \times \Delta ОТ$

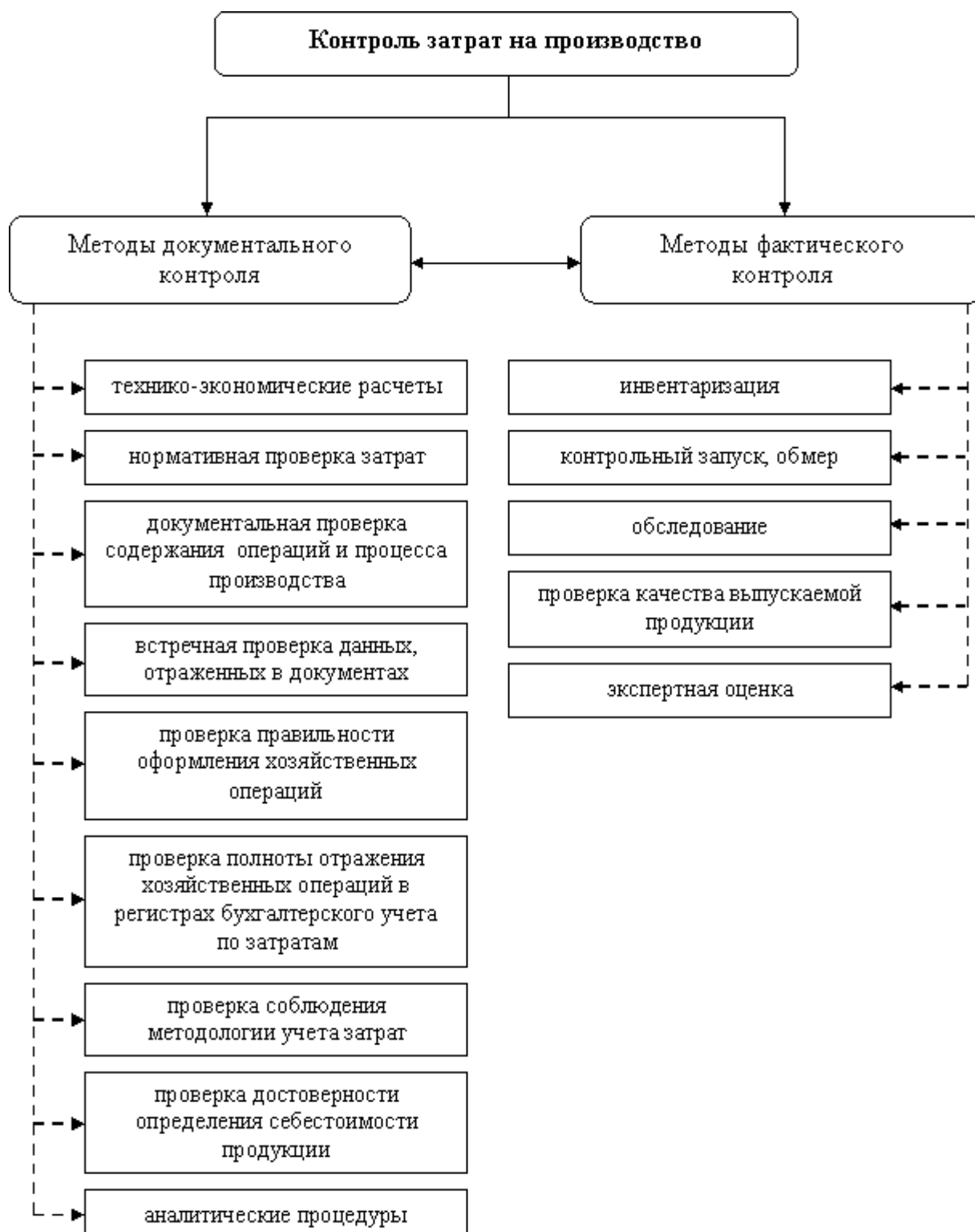
ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Перечень и состав косвенных затрат в управленческом учете
сельскохозяйственных предприятий

Общепроизводственные (цеховые) затраты	Общексплуатационные затраты	
	Управленческие затраты	Общехозяйственные затраты
1. Содержание аппарата управления	1. Затраты на оплату труда	1. Содержание общексплуатационного персонала
2. Содержание прочего цехового персонала	2. Отчисления на социальные нужды	2. Содержание зданий, сооружений и инвентаря
3. Отчисления на социальные нужды	3. Затраты на командировки и перемещения	3. Амортизация основных средств
4. Амортизация	4. Затраты на оплату консультационных, информационных и аудиторских услуг	4. Текущий ремонт или резерв затрат на оплату текущего ремонта
5. Основные средства стоимостью менее 40 тыс. руб.	5. Представительские расходы	5. Капитальный ремонт или запас расходов за расчет капитального ремонта
6. Текущий ремонт или запас расходов на оплату текущего ремонта	6. Иные расходы	6. Защита труда
7. Капитальный ремонт или запас расходов на оплату капитального ремонта	—	7. Транспортные расходы
8. Содержание зданий, сооружений и инвентаря		8. Подготовка кадров
9. Охрана труда		9. Испытания, опыты, рационализация и изобретательство
10. Прочие цеховые затраты		10. Содержание и эксплуатация фондов природоохранного назначения
—	—	11. Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны
		12. Оплата процентов по кредитам, ссудам, услуг банков
		13. Прочие затраты

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Методы контроля затрат на производство в сельском хозяйстве



ПРИЛОЖЕНИЕ 5

**ОТЧЕТ ОБ ОЖИДАЕМЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ
ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ
за 2012 год**

форма 8-сх
Представляется
сельскохозяйственными
организациями (независимо от форм
собственности)
вместе с отчетностью за 9 месяцев

Организация (уполномоченный орган)
Идентификационный номер налогоплательщика
*Вид деятельности Сельское хозяйство
**Организационно-правовая форма / форма собственности

Форма № 8-сх
по ОКПО
ИНН
ОКВЭД
по ОК01Ф/ОКФС

К О Д Ы	
	01.11.2001
67	16

Коды по ОКЕИ: га - 059; гол. - 836; ц - 206; кг - 166; гр. - 163; шт. - 796; тыс.руб. - 384; руб. - 383

I. Производство и себестоимость сельскохозяйственной продукции

Наименование показателя	Код	Убранный площадь (га), среднегодовое поголовье (гол.)	Выход продукции (ц)	Урожайность (ц/га), продуктивность (кг, гр, шт.)	Затраты на основную продукцию*** (тыс. руб.)	Себес- тоимость единицы продукции** * (руб. коп)
1	2	3	4	5	6	7
Продукция растениеводства						
Зерновые и зернобобовые	010	2 800	96 375	34,4	28 238	293
Кукуруза на зерно	020	-	-	-	-	-
Рапс	021	-	-	-	-	-
Подсолнечник на зерно	030	-	-	-	-	-
Соя	040	-	-	-	-	-
Картофель	050	46	11 043	240,1	6 482	586,98
Сахарная свекла (фабричная)	060	-	-	-	-	-
Овощи открытого грунта	070	-	-	-	-	-
Прочая продукция растениеводства	080	X	X	X	3 214	X
Итого по растениеводству (сумма стр. 010-080)	090	X	X	X	37 934	X
Продукция животноводства						
Скотоводство - всего (стр. 101+102):	100	X	X	X	22 435	X
в том числе: выращено КРС в живой массе	101	413	902	598,4	7 667	8 500
молоко	102	300	14 200	4 733,3	14 768	1 040
Выращено свиней в живой массе	110	300	290	264,8	2 581	8 900
Овцеводство - всего (стр. 121+122):	120	X	X	X	406	X
в том числе: выращено овец в живой массе	121	115	15	35,7	406	27 066,67
получено шерсти	122	-	-	-	-	-
Птицеводство - всего (стр. 131+132):	130	X	X	X	-	X
в том числе: выращено птицы в живой массе (поголовье - тыс. шт.)	131	-	-	-	-	-
яйца (продуктивность - тыс.шт.)	132	-	-	-	-	-
Прочая продукция животноводства	140	X	X	X	59	X
Итого по животноводству (стр. 100 + 110 + 120 + 130 + 140)	150	X	X	X	25 481	X
Переработка сельскохозяйственного сырья	160	X	X	X	-	X
Продукция подсобных производств и промыслов	170	X	X	X	4 900	X
Выполнение работ и услуг на сторону	180	X	X	X	-	X
Всего по организации (стр. 090 + 150 + 160 + 170 + 180)	190	X	X	X	68 315	X

*Уполномоченный орган заполняет строку, указывая следующие виды деятельности: сельское хозяйство; организации, обслуживающие сельское хозяйство, пищевая и перерабатывающая промышленность

**Уполномоченный орган строку не заполняет.

II. Реализация продукции (работ, услуг) за отчетный период

Наименование показателя	Код	Реализовано продукции в натуральном выражении (ц)	Полная себестоимость реализованной продукции*** (тыс. руб.)	Себестоимость единицы продукции*** (руб., коп.)	Выручка от реализации продукции*** (тыс. руб.)	Цена единицы продукции (руб., коп.)
1	2	3	4	5	6	7
Продукция растениеводства						
Зерновые и зернобобовые	200	108 900	31 908	293	45 738	420
Кукуруза на зерно	210	-	-	-	-	-
Ряпс	211	-	-	-	-	-
Подсолнечник на зерно	220	-	-	-	-	-
Соя	230	-	-	-	-	-
Картофель	240	12 000	7 046	587,17	10 200	850
Сахарная свекла (фабричная)	250	-	-	-	-	-
Овощи открытого грунта	260	-	-	-	-	-
Прочая продукция растениеводства	270	X	-	X	-	X
Продукция растениеводства собственного производства, реализованная в переработанном виде	280	X	-	X	-	X
в том числе: стоимость переработки	281	X	-	X	-	X
Итого по растениеводству (сумма стр. 200-280)	290	X	38 954	X	55 938	X
Продукция животноводства						
Скот и птица в живой массе - всего (сумма стр. 301-305)	300	787	6 916	8 787,80	5 779	7 343,07
в том числе:						
КРС	301	630	5 355	8 500	4 875	7 738,10
свиньи	302	148	1 317	8 898,65	841	5 682,43
овцы и козы	303	9	244	27 111,11	63	7 000
птица всех видов	304	-	-	-	-	-
прочие виды животных	305	-	-	-	-	-
Молоко	310	12 400	12 896	1 040	13 838	1 115,97
Шерсть от всех видов животных	320	-	-	-	-	-
Яйца (тыс. шт.)	330	-	-	-	-	-
Прочая продукция животноводства	340	X	-	X	-	X
Продукция животноводства собственного производства, реализованная в переработанном виде	350	X	1 193	X	593	X
в том числе: стоимость переработки	351	X	-	X	-	X
Из строки 350 реализовано:						
Молочные продукты (в пересчете на молоко)	352	-	-	-	-	-
Мясо и мясopодукции - всего (в пересчете на живой вес)	353	133	1 193	8 969,92	593	4 458,65
из них:						
КРС	354	115	978	8 504,35	509	4 426,09
свиньи	355	15	134	8 933,33	71	4 733,33
овцы и козы	356	3	81	27 000	13	4 333,33
птица	357	-	-	-	-	-
прочие	358	-	-	-	-	-
Рыбopодукции - всего	359	X	-	X	-	X
Итого по животноводству (стр. 300+310+320+330+340+350)	360	X	21 005	X	20 210	X
Продукция переработки покупного сельскохозяйственного сырья	370	X	-	X	-	X
Продукция подсобных производств и промыслов (кроме переработки сельскохозяйственного сырья)	380	X	-	X	-	X
Товары	390	X	-	X	-	X
Выполнение работ и услуг на сторону	400	X	-	X	-	X
Всего по организации (стр. 290+360+370+380+390+400)	410	X	59 959	X	76 148	X

III. Справка о финансовых результатах

Наименование показателя	Код	Всего организаций			в том числе					
					прибыльные (стр.480 гр.5>=0)			убыточные (стр.480 гр.5<0)		
		предыдущий год		ожидается за 2010 г. (гр.8+11)	предыдущий год		ожидается за 2010 г.	предыдущий год		ожидается за 2010 г.
	ожидаемый (гр.6+9)	фактический (гр.7+10)		ожидаемый	фактический		ожидаемый	фактический		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Количество организаций	420	1	1	1	1	1	1	-	-	-
Выручка от реализации продукции***	430	64 463	76 361	76 148	64 463	76 361	76 148	-	-	-
в том числе:										
от реализации продукции растениеводства	431	49 026	59 912	55 938	49 026	59 912	55 938	-	-	-
от реализации продукции животноводства	432	15 437	14 826	20 210	15 437	14 826	20 210	-	-	-
Себестоимость реализованной продукции***	440	(55 082)	(67 158)	(59 959)	(55 082)	(67 158)	(59 959)	-	-	-
в том числе:										
себестоимость продукции растениеводства	441	(36 480)	(43 966)	(38 954)	(36 480)	(43 966)	(38 954)	-	-	-
себестоимость продукции животноводства	442	(18 602)	(20 676)	(21 005)	(18 602)	(20 676)	(21 005)	-	-	-
Прибыль (убыток) от реализации	450	9 381	9 203	16 189	9 381	9 203	16 189	-	-	-
в том числе от реализации:										
продукции растениеводства	451	12 546	15 946	16 984	12 546	15 946	16 984	-	-	-
продукции животноводства	452	(3 165)	(5 850)	(795)	(3 165)	(5 850)	(795)	-	-	-
Прочие доходы	460	8 400	7 474	7 900	8 400	7 474	7 900	-	-	-
в том числе:										
субсидии из бюджетов всех уровней	461	5 000	5 183	5 000	5 000	5 183	5 000	-	-	-
из них из федерального бюджета	462	3 500	4 358	3 500	3 500	4 358	3 500	-	-	-
Прочие расходы	470	(4 900)	(13 113)	(5 100)	(4 900)	(13 113)	(5 100)	-	-	-
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.450+460+470)	480	12 881	3 564	18 989	12 881	3 564	18 989	-	-	-
Отложенные налоговые активы	490	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Отложенные налоговые обязательства	500	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Текущий налог на прибыль	510	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Иные платежи из прибыли	520	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Чистая прибыль (убыток) (стр.480+490+500+510+520)	530	12 881	3 564	18 989	12 881	3 564	18 989	-	-	-

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Утверждена приказом Минсельхоза России от 14.11.2012 N 591

ОТЧЕТ О ПРОИЗВОДСТВЕ, СЕБЕСТОИМОСТИ И РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА за 2012 год

I. Произведено продукции животноводства

Организация (орган исполнительной власти)

Форма N 13-АПК
ИНН

КОДЫ

(Коды ОКЕИ: тыс. голов - 556, голов - 836, ц - 206, тыс.чел.-час - 542, тыс.шт. - 798, шт. - 796, тыс. доз - 640, тыс.руб. - 384, руб. - 383)

Показатель	код	Средне- годовое поголовье, голов	Затраты - всего, тыс.руб.	в том числе			в том числе			Показатель	код	единица изме- рения	Выход продукции			Прямые затраты труда на про- дукцию - всего (тыс.чел.- час.)
				оплата труда с отчисле- ниями на социальные нужды	Материальные затраты:		Материальные затраты:		наименование				Себестоимость			
					корма	электро- энергия	нефте- продукты	содер- жание основных средств					всего (тыс.руб.)	единицы продукции (руб.-коп.)		
Виды животных	код	Средне- годовое поголовье, голов	Затраты - всего, тыс.руб.	оплата труда с отчисле- ниями на социальные нужды	корма всего	из них корма собст- венного произ- водства	электро- энергия	нефте- продукты	содер- жание основных средств	наименование	код	единица изме- рения	коли- чество (в ед. измер.)	всего (тыс.руб.)	единицы продукции (руб.-коп.)	Прямые затраты труда на про- дукцию - всего (тыс.чел.- час.)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
КРУПНЫЙ РОГАТЫЙ СКОТ										молоко	012	ц	16 367	20 024	1 223	20
Молочного направления:	010	305	22 436	4 310	7 263	—	1 160	201	6 616	масса телят при рождении	013	ц	115	2 225	X	11
Основное стадо молочного скота										приплод	014	голов	383	X	X	X
Животные на выращивании и откорме	011	472	11 868	1 216	6 659	—	647	483	2 848	прирост	015	ц	660	11 747	17 798	15
Мясного направления:	020	X	—	—	—	—	—	—	—	масса телят при рождении	024	ц	—	—	X	—
Основное стадо										приплод	025	голов	—	X	X	—
в том числе:	021	0								прирост	026	ц	—	—	—	—
коровы										молоко	027	ц	—	—	X	—
молодняк до 8 месяцев	022	0								прирост	028	ц	—	—	—	—
Животные на выращивании и откорме	023	0	—	—	—	—	—	—	—	прирост	028	ц	—	—	—	—
СВИНОВОДСТВО - всего	030	X	4 580	679	1 408	0	525	449	1 391	масса поросят при рождении	033	ц	4	84	21 000	
в том числе:	031	0								поросята-отъемыши	034	голов	339	X	X	17
основные и проверяемые свиноматки										прирост поросят-отъемышей	035	ц	27	255	9 444	
свиньи на выращивании и откорме	032	345								прирост	036	ц	527	4 201	7 972	10
ОВЦЕВОДСТВО (БЕЗ КАРАКУЛЬСКОГО И СМУШКОВОГО) И КОЗОВОДСТВО - всего	040	X	620	137	232	—	—	16	230	масса ягнят и козлят при отбивке	043	ц	2	51	25 500	2
в том числе:	041	73								ягнята и козлята на момент отбивки	044	голов	83	X	X	X
основное стадо										молоко	045	ц	—	—	—	—
овцы и козы на выращивании (после отбивки) и откорме	042	219								прирост	046	ц	18	554	30 778	14
										шерсть	047	ц	6	13	2 167	8
ОВЦЕВОДСТВО КАРАКУЛЬСКОЕ И СМУШКОВОЕ - всего	050	X	—	—	—	—	—	—	—	каракульские шкурки	053	шт.	—	—	—	—
в том числе:	051	0								смушка	054	шт.	—	—	—	—
основное стадо										масса ягнят при отбивке	055	ц	—	—	—	—
овцы на выращивании (после отбивки) и откорме	052	0								ягнята на момент отбивки	056	голов	—	X	X	X
										прирост	057	ц	—	—	—	—
										шерсть	058	ц	—	—	—	—

Показатель		Средне-годовое поголовье, голов	Затраты - всего, тыс.руб.	в том числе			в том числе			Показатель		Выход продукции			Прямые затраты труда на производство - всего (тыс.чел.-час.)		
Виды животных	код			Материальные затраты:			Материальные затраты			наименование	код	единица измерения	Себестоимость				
				оплата труда с отчислениями на социальные нужды	корма		электро-энергия	нефте-продукты	содержание основных средств				всего, тыс.руб.	единицы продукции (руб.-коп.)			
1	2	3	4		5	6				7	8	9			10	11	12
ПТИЦЕВОДСТВО, тыс.руб.																	
Куры взрослые	160	-	-	-	-	-	-	-	-	-	яйца	165	тыс.шт.	-	-	-	-
Молодняк на выращивании	161	-	-	-	-	-	-	-	-	-	прирост	166	ц	-	-	-	-
Прочая птица взрослая	162	-	-	-	-	-	-	-	-	-	яйца	167	тыс.шт.	-	-	-	-
Прочий молодняк на выращивании	163	-	-	-	-	0	-	-	-	-	прирост	168	ц	-	-	-	-
Инкубация	164	проинкубировано яиц, тыс.шт.	-	-	-	-	-	-	-	-	суточные птенцы	169	тыс.гол.	-	-	-	X
			-	-	-	-	-	-	-	-	-	в том числе ликвидировано петушков в суточном возрасте	170	тыс.гол.	-	X	X
КОНЕВОДСТВО ПЛЕМЕННОЕ																	
Основное стадо	180	-	-	-	-	-	-	-	-	-	приплод	183	голов	-	-	-	-
Молодняк на выращивании	181	-	-	-	-	-	-	-	-	-	прирост	184	X	X	-	X	-
Молодняк рабочих лошадей на выращивании	182	-	-	-	-	-	-	-	-	-	прирост	185	X	X	-	X	-
ПЧЕЛОВОДСТВО																	
	190	число семей в период медосбора	-	-	-	-	-	-	-	-	мед	191	ц	4	79	19750	3
											рои	192	штук	-	-	-	-
											воск	193	ц	-	-	-	-
											прочая продукция пчеловодства	194	тыс.руб.	X	-	-	X
ЗВЕРОВОДСТВО																	
	200	100	79	19	26	-	-	-	27	-	деловой выход	201	голов	-	-	-	-
РЫБОВОДСТВО																	
Разведение одомашненных видов и пород рыб	210	X	-	-	-	-	-	-	-	-	рыба товарная одомашненных видов и пород	211	ц	-	-	-	-
											рыбопосадочный материал одомашненных видов и пород	212	тыс.шт.	-	-	-	-
КРОЛИКОВОДСТВО																	
	230	-	-	-	-	-	-	-	-	-	кролики	231	голов	-	X	X	X
											прирост, включая массу приплода	232	ц	-	-	-	-
ШЕЛКОВОДСТВО																	
	240	X	-	-	-	-	-	-	-	-	коконы	241	ц	-	-	-	X
ПРОЧИЕ ОТРАСЛИ																	
	250	X	143	5	92	-	-	-	39	-	продукция прочих отраслей	251	X	X	141	X	X
											побочная продукция	252	X	X	352	X	X
в том числе																	
СЕВЕРНОЕ ОЛЕНЕВОДСТВО																	
основное стадо	261	-	-	-	-	-	-	-	-	-							
молодняк на выращивании	262	-	-	-	-	-	-	-	-	-	тугуы (деловой выход)	263	голов	-	X	X	X
											прирост	264	ц	-	-	-	-
ТАБУННОЕ КОНЕВОДСТВО																	
основное стадо	271	-	-	-	-	-	-	-	-	-							
молодняк на выращивании	272	-	-	-	-	-	-	-	-	-	приплод	273	голов	-	X	X	X
											прирост	274	ц	-	-	-	-
ВСЕГО ПО ЖИВОТНОВОДСТВУ	280	X	39726	6366	15680	0	2332	1149	11151	-	Всего	281	X	X	39726	X	X

СПРАВОЧНО

Показатель	Показатель		Единица измерения	Количество
	наименование	код		
1	2	3	4	5
1. Всего выращено скота и птицы в живой массе	290	ц	1353	
2. Кроме того, закуплено у граждан по договорам:				
скота и птицы	300	ц	-	
молока	301	ц	-	
шерсти	302	ц	-	
3. Затраты, не давшие продукции	310	тыс.руб.	-	
4. Потери от падежа и гибели животных по первоначальной стоимости	320	тыс.руб.	314	

Показатель		Ед. измерения	Быки	Хряки	Бараны
5. Использование племенных производителей (заполняют только организации по племенной работе):					
1	2	3	4	5	6
Среднегодовое поголовье	350	голов	-	-	-
Затраты на содержание - всего	360	тыс.руб.	-	-	-
Получено спермы	370	тыс.мл	-	-	-

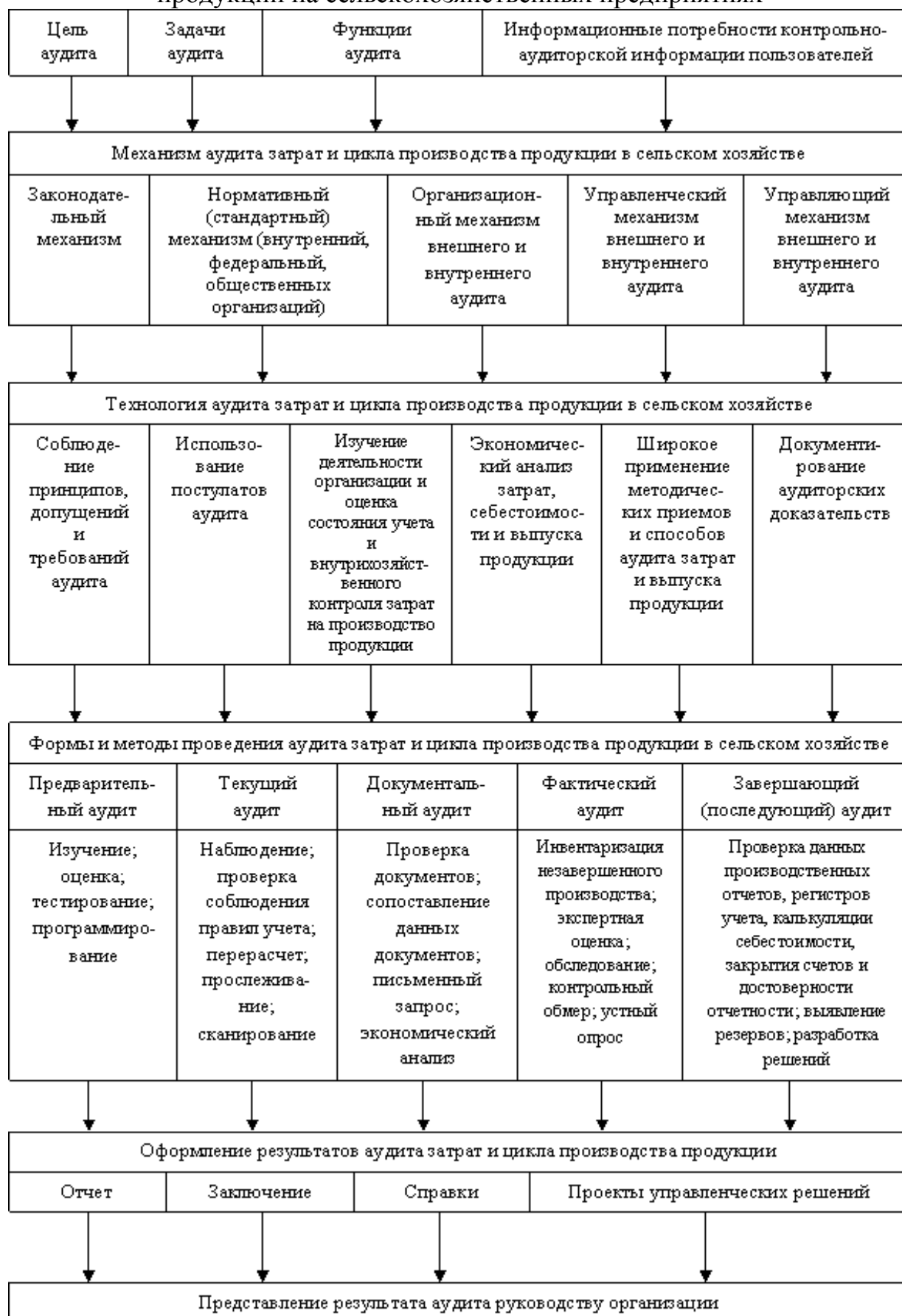
Показатель	Код	Молодняк скота всех возрастов и откорм взрослого скота											
		Крупный рогатый скот						Свиньи			Овцы и козы		
		молочного направления			мясного направления								
		количество, голов	живой вес, ц	стоимость, тыс.руб.	количество, голов	живой вес, ц	стоимость, тыс.руб.	количество, голов	живой вес, ц	стоимость, тыс.руб.	количество, голов	живой вес, ц	стоимость, тыс.руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Остаток на начало года	400	472	1 946	18 244	-	-	-	397	194	2 481	144	47	1 033
Поступило в течение года:													
приплод	410	383	115	2 225	-	-	-	339	4	84	83	2	51
прирост	420	X	660	11 747	X	-	-	X	554	4 456	X	18	554
куплено	430	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
прочие поступления	440	74	408	2 145	-	-	-	10	12	127	-	-	-
Итого (стр.400+410+420+430+440)	450	929	3 129	34 361	-	-	-	746	764	7 148	227	67	1 638
Переведено в основное стадо	460	104	672	7 309	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Продано	470	272	423	4 606	-	-	-	472	481	4 504	11	3	69
Забито	480	48	209	2 584	-	-	-	62	58	538	54	19	454
Падеж	490	16	X	X	-	X	X	18	X	X	8	X	X
Прочее выбытие	500	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Остаток на конец года	510	489	1 825	19 862	-	-	-	194	225	2 106	154	45	1 115
Себестоимость 1 ц живого веса (руб., коп.)	520	X	X	10 981	X	X	-	X	X	9 356	X	X	24 448

II. Реализовано продукции животноводства

СОБСТВЕННАЯ ПРОДУКЦИЯ ЖИВОТНОВОДСТВА	код	количество в натуре (ц, код по ОКЕИ - 206)	полная себестоимость	выручено	получено субсидий из бюджетов всех уровней
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Скот и птица в живой массе - всего:	600	907	9 179	6 512	1 446
в том числе:					
крупный рогатый скот	601	423	4 606	3 272	1 327
свиньи	602	481	4 504	3 222	119
овцы и козы	603	3	69	18	–
птица	604	–	–	–	–
лошади	605	–	–	–	–
олени	606	–	–	–	–
прочие виды животных	607	–	–	–	–
Молоко цельное в физическом весе	610	13 578	16 606	X	X
справочно:					
в зачетном весе	615	13 578	X	19 192	150
Яйца (тыс. штук, код ОКЕИ - 798)	620	–	–	–	–
в том числе пищевые	621	–	–	–	–
Суточные птенцы (тыс.гол., код ОКЕИ - 556)	630	–	–	–	–
Шерсть всякая (в физ. весе, ц - код ОКЕИ - 166)	640	14	491	22	–
Каракульские шкурки и смушки (шт., код ОКЕИ - 796)	650	–	–	–	–
Мед	660	2	19	23	–
Рыба товарная одомашненных видов и пород	670	–	–	–	–
Рыбная продукция	680	–	–	–	–
Продукция звероводства	700	X	–	–	–
в том числе: соболеводства	705	X	–	–	–
Прочая продукция животноводства	710	X	3	2	–
Продукция животноводства собственного производства, реализованная в переработанном виде	720	X	2 362	977	–
в том числе стоимость переработки	721	X	–	–	–
Из строки 720:					
молочные продукты (в пересчете на молоко)	730	–	–	–	–
мясо и мясопродукция (в пересчете на живую массу) - всего	740	195	2 362	977	–
в том числе:					
крупный рогатый скот	741	159	1 914	818	–
свиньи	742	28	213	125	–
овцы и козы	743	8	235	34	–
птица	744	–	–	–	–
олени	745	–	–	–	–
лошади	746	–	–	–	–
ИТОГО СОБСТВЕННАЯ ПРОДУКЦИЯ ЖИВОТНОВОДСТВА (стр.600+610+620+630+640+650+660+670+680+700+710+720)	750	X	28 660	7 536	1 446

ПРИЛОЖЕНИЕ 7

Концептуальная схема методики аудита затрат и цикла производства продукции на сельскохозяйственных предприятиях



ПРИЛОЖЕНИЕ 8

Мнения различных авторов по определению термина «налоговая нагрузка»

Автор	Определение
А.В. Брызгалин	Если рассматривать налоговую нагрузку на макроэкономическом уровне, то это обобщающий показатель, определяющий значение налогов в жизни общества и характеризуемый как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту ¹⁴³
Л.В. Попова, И.А. Маслова, Б.Г. Маслов	Экономический смысл показателя налоговой нагрузки характеризуется как доля доходов налогоплательщика. Налоговая нагрузка рассчитывается как процентное соотношение доходов и совокупных налоговых платежей за определенный налоговый период ¹⁴⁴
В.Г. Пансков	На уровне государства используется показатель отношения суммы уплачиваемых в стране налогов к ВВП. Он приравнивается к показателю налоговой нагрузки.
Н.В. Миляков	Налоговое бремя — это меры экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов. На макроэкономическом уровне показатель налогового бремени определяется как отношение общей суммы налоговых отчислений к совокупному национальному продукту. Средний уровень налогового бремени в зарубежных странах составляет обычно 40—45%.
Б.М. Сабанти	Определение «налоговая нагрузка» включает в себе полное описание таких характеристик, как: перечень налогов и сборов, ставки налогов, налогооблагаемую базу, механизм исчисления налоговой нагрузки на предприятии ¹⁴⁵
Д.Г. Черник	Налоговая емкость (бремя, гнет, пресс) – наиболее полный показатель, который определяет значение налогов в жизни общества и государства; так же это величина, характеризующая долю налоговых отчислений в общем объеме производства и доходов, производная величина от реализуемой модели рыночной экономики.
Н.Г. Варакса, М.В. Васильева	Налоговая нагрузка – измеритель качества налоговой системы, обеспечивающий оптимальное ее построение, что, означает обеспечение финансовыми ресурсами потребностей государства при сохранении стимула налогоплательщика к предпринимательской деятельности и постоянном повышении возможностей эффективности хозяйствования ¹⁴⁶
Авторское	Под налоговой нагрузкой на уровне хозяйствующего субъекта понимается относительный показатель, характеризующий долю начисленных налогов в брутто-доходах, рассчитанных с учетом требований налогового законодательства по формированию различных элементов налога.

¹⁴³Брызгалин, А.В.Налогии налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Центр «Налоги и финансовое право»: Аналитика–Пресс, 2007. – 289 с.

¹⁴⁴ Попова, Л.В.Анализ оптимизация налогооблагаемой базы: конспект лекций для вузов / Л.В. Попова, И.А. Маслова, Б.Г. Маслов. – Орел: ОрелГТУ, 2008. – 82 с.

¹⁴⁵Сабанти, Б.М. Финансовые аспекты экономики России / Под ред. проф. Сабанти Б.М. Сборник научных трудов –Вып. 1. – СПбГУЭФ.: Изд-во СПбГУЭФ, 2001. – 189 с.

¹⁴⁶Попова, Л.В. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учеб.пособие для вузов / Л.В. Попова, Н.Г. Варакса, М.В. Васильева. Орел: ОрелГТУ, 2007. – 264с.

ПРИЛОЖЕНИЕ 9

Налоговое поле сельскохозяйственной организации

Наименование налога	Ставка	Налоговая база	Объект обложения	Сроки уплаты	Льготы
ЕСХН	6%	Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.	Доходы, уменьшенные на величину расходов	Авансовый платеж – не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода. По итогам налогового периода – не позднее 31 марта след. года.	Освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и налога на добавленную стоимость
Водный налог	70 руб. за одну тысячу кубических метров воды, забранной из водного объекта	Объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.	Забор воды из водных объектов	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.	Не признаются объектами налогообложения: забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения, полива садоводческих, огороднических, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций
НДФЛ	13%	Полученные налогоплательщиком доходы за минусом предусмотренных законом вычетов	Доход, полученный налогоплательщиками от источников в РФ	Не позднее 30 апреля года, след. за нал. периодом.	Налоговые вычеты, предусмотренные ст. 218-221.
Транспортный налог	Легковые автомобили : 7 и 18 руб./л.с. Автобус: 40 руб./л.с. Грузовые автомобили : 15 и 20 руб./л.с.	Мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах	Автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины	Не позднее 1 февраля года, след. за нал. периодом.	Не являются объектом налогообложения: тракторы, самоходные комбайны всех марок, спец. автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений
Земельный налог	0,3%	Кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения	Земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог	Не позднее 1 февраля года, следующего за налоговым периодом.	Ставки налога: 1) 0,3% - в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения 2) 1,5% в отношении прочих земельных участков.

ПРИЛОЖЕНИЕ 10

Налоговый календарь сельскохозяйственной организации на 2014 год

Месяц	Дата	Необходимые мероприятия
1	2	3
Январь	16	1) Заплатить НДФЛ 13% за работников 2) Заплатить в ПФ РФ, ФСС, ФФОМС за работников 3) Отчет 4-ФСС за работников за 2013 г
	20	1) Подать сведения о среднесписочной численности работников 2) Представить налоговую декларацию по водному налогу и уплатить налог за IV квартал 2013 г. 3) Внести плату и представить расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду за IV квартал 2013г.
Февраль	1	1) Представить налоговую декларацию по земельному налогу за 2013г. 2) Представить налоговую декларацию по транспортному налогу за 2013 г.
	15	1) Заплатить НДФЛ 13% за работников 2) Заплатить в ПФ РФ, ФСС, ФФОМС за работников 3) Персонифицированный учет(за работников) за IV кв. 2013 г (Отчет РСВ-1 в ПФ РФ)
Март	15	1) Заплатить НДФЛ 13% за работников 2) Заплатить в ПФ РФ, ФСС, ФФОМС за работников
	30	1) Подать годовую бухгалтерскую отчетность за 2013 год
	31	1) Представить налоговую декларацию и заплатить ЕСХН за 2013год
Апрель	1	1) Сдать годовую декларацию 2-НДФЛ за работников.
	16	1) Заплатить НДФЛ 13% за работников 2) Заплатить в ПФ РФ, ФСС, ФФОМС за работников 3) Отчет 4-ФСС за работников за I кв. 2013 г
	20	1) Представить налоговую декларацию по водному налогу и уплатить налог за I квартал 2013 г. 2) Внести плату и представить расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду за I квартал 2013 г.
	30	1) Подать бухгалтерскую отчетность (форму №1 и №2) за I кв. 2013 г
Май	15	1) Заплатить НДФЛ 13% за работников 2) Заплатить в ПФ РФ, ФСС, ФФОМС за работников 3) Персонифицированный учет (за работников) за I кв. 2013 г (Отчет РСВ-1 в ПФ РФ)
Июнь	15	1) Заплатить НДФЛ 13% за работников 2) Заплатить в ПФ РФ, ФСС, ФФОМС за работников
Июль	16	1) Заплатить НДФЛ 13% за работников 2) Заплатить в ПФ РФ, ФСС, ФФОМС за работников 3) Отчет 4-ФСС за работников за полугодие 2013 г.
	20	1) Представить налоговую декларацию по водному налогу и уплатить налог за II квартал 2013 г. 2) Внести плату и представить расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду за II квартал 2013 г.
	25	1) Авансовый платеж по ЕСХН за полугодие 2013 г
	30	1) Подать квартальную бухгалтерскую отчетность за полугодие 2013 г.
Август	15	1) Заплатить НДФЛ 13% за работников 2) Заплатить в ПФ РФ, ФСС, ФФОМС за работников 3) Персонифицированный учет (за работников) за II кв. 2013 г (Отчет РСВ-1

		в ПФ РФ)
Сентябрь	15	1) Заплатить НДФЛ 13% за работников 2) Заплатить в ПФ РФ, ФСС, ФФОМС за работников
Октябрь	15	1) Заплатить НДФЛ 13% за работников 2) Заплатить в ПФ РФ, ФСС, ФФОМС за работников 3) Отчет 4-ФСС за работников за 9 месяцев 2013 г.
	19	1) Внести плату и представить расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду за III квартал 2013 г.
	22	1) Представить налоговую декларацию по водному налогу и уплатить налог за III квартал 2013 г.
	30	1) Подать квартальную бухгалтерскую отчетность за 9 месяцев 2013 г.
Ноябрь	15	1) Заплатить НДФЛ 13% за работников 2) Заплатить в ПФ РФ, ФСС, ФФОМС за работников 3) Персонифицированный учет (за работников) за III кв. 2013 г (Отчет РСВ-1 в ПФ РФ)
Декабрь	15	1) Заплатить НДФЛ 13% за работников 2) Заплатить в ПФ РФ, ФСС, ФФОМС за работников