

*На правах рукописи*  
*01сч*

**КУЗНЕЦОВА ОЛЬГА НИКОЛАЕВНА**

**УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ  
СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ КОРМОПРОИЗВОДСТВА**

Специальность 08 00 12 – бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук



003071011

Москва – 2007

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева

Научный руководитель кандидат экономических наук, профессор  
Расторгуева Роза Николаевна

Официальные оппоненты доктор экономических наук, профессор  
Дардик Владимир Борисович  
кандидат экономических наук, доцент  
Демина Ирина Дмитриевна

Ведущая организация Всероссийский научно-исследовательский  
институт экономики сельского хозяйства

Защита состоится «29» мая 2007 года в 14<sup>30</sup> на заседании диссертационного совета К-220 043 02 при Российском государственном аграрном университете – МСХА имени К.А. Тимирязева по адресу. 127550, г. Москва, Тимирязевская ул., д. 49 Ученый совет

С диссертацией можно ознакомиться в Центральной научной библиотеке РГАУ – МСХА имени К.А. Тимирязева

Автореферат разослан «27» апреля 2007 г. и опубликован в сети Интернет на сайте университета [www.timacad.ru](http://www.timacad.ru)

Приглашаем Вас принять участие в обсуждении диссертации на заседании диссертационного совета К-220 043 02 при РГАУ – МСХА имени К.А. Тимирязева. Отзывы на автореферат в двух экземплярах, заверенные гербовой печатью, просим направлять по адресу: 127550, г. Москва, Тимирязевская ул., д. 49 Ученый совет РГАУ– МСХА имени К.А. Тимирязева

Ученый секретарь диссертационного совета,  
кандидат экономических наук, доцент



Л.В. Постникова

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Кормопроизводство является основополагающей отраслью сельского хозяйства, научно-технический уровень развития которой определяет состояние животноводства и оказывает существенное влияние на решение обострившихся проблем стабилизации и биологизации земледелия и растениеводства, повышения плодородия почв и охраны окружающей среды

В условиях ограниченного ресурсного обеспечения АПК особенно возрастает роль кормопроизводства в решении проблем обогащения почвы органическим веществом и биологическим азотом, улучшении фитосанитарного состояния посевов и физико-биохимических свойств почвы, сохранении ее от эрозии. Исключительно велика роль кормопроизводства, прежде всего, луговоеводства и травосеяния, в решении обострившейся проблемы ресурсо-, энерго-бережения и стабилизации урожайности сельскохозяйственных культур

В Российской Федерации заготовка объемистых кормов (их объем в кормовой базе животноводства составляет около 60%) в сельскохозяйственных организациях снизилась с 79 млн т корм ед. в 1986-90 гг до 19,5 млн т в 2005 г, или в 4,1 раза. По отдельным кормам снижение объемов заготовки составило силоса – в 5,5 раза, сена и сенажа – в 3,1 раза, травяной муки – почти в 10 раз

Для эффективного развития отрасли необходимо создание условий становления и функционирования новых экономических отношений, направленных на формирование мобильных внутрихозяйственных структурных подразделений кормопроизводства и животноводства, установление экономических взаимоотношений между ними. Поэтому в кормопроизводстве и животноводстве возникает объективная необходимость совершенствования управления производственными процессами. Осуществление этих мероприятий в свою очередь требует дальнейшего развития бухгалтерского учета и внутреннего контроля, усиления их роли в управлении процессами кормопроизводства и животноводства

Дальнейшее совершенствование учета затрат на производство продукции кормопроизводства должно быть направлено на создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций. В частности, функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями

В учете кормов особенно важен вопрос контроля. Территориальный аспект, трудоемкость процесса (а значит, большое количество задействованных

людей), большой и разнообразный объем документации, неоднородность продукции дают массу возможности для хищений кормов как с мест непосредственного производства, так и в момент транспортировки, хранения и т.д. В связи с этим весьма актуальным становится вопрос выявления неполноты учета (хищений и злоупотреблений) данной категории активов

**Состояние изученности проблемы.** Проблемы теории и практики учета затрат освещены в трудах отечественных ученых-экономистов А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, С.М. Бычковой, К.М. Гарифуллина, В.Г. Гетьмана, Л.Т. Гиляровой, Ю.А. Данилевского, В.Б. Дардика, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, Е.А. Мизиковского, С.А. Николаевой, О.М. Островского, В.Ф. Палия, Я.В. Соколова, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета и др., а также в работах зарубежных ученых Х. Андерсона, Э.А. Арренса, П. Арнольда, М. Беккера, К. Друри, Д. Коллдуэлла, Ж. Ришара, Б. Нидлза, И.Т. Хорнгрена, Ф. Шмаунца, Р. Энтони и др. Проблемам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции сельского хозяйства посвятили свои работы Р.А. Алборов, Н.Г. Белов, А.Я. Важов, Ф.И. Васькин, Г.С. Клычова, Н.А. Кокорев, И.А. Ламыкин, А.Д. Ларионов, А.И. Павлычев, М.З. Пизенгольц, Н.Н. Хорохордин, Л.И. Хоружий, В.Г. Широбоков и др.

Вместе с тем вопросы методологии учета затрат и калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства исследованы недостаточно. Многие теоретические разработки до сих пор не применяются в практической деятельности. В этой связи возникает необходимость дальнейшего изучения и совершенствования методологических основ организации учета затрат, формирования и исчисления себестоимости продукции кормопроизводства в сельскохозяйственных организациях. Указанные предпосылки предопределили выбор темы диссертационной работы, цель, задачи и последовательность научного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью данной работы является разработка и обоснование рекомендаций по организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства для обеспечения системы менеджмента организации информацией, необходимой для принятия обоснованных управленческих решений.

В соответствии с целью исследования в диссертации поставлены и решены следующие задачи:

- проанализированы исследования в области учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства и выявлены общие недостатки, на устранение которых направлены основные рекомендации исследования,
- проведен всесторонний анализ современного состояния и тенденций

развития кормопроизводства в Российской Федерации и Иркутской области, исследованы организационные и технологические особенности кормопроизводства и их влияние на организацию учета производственных затрат и формирование себестоимости продукции в отрасли,

- критически оценена действующая практика учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства и доказана необходимость совершенствования методических основ организации данного вида учета,

- уточнена классификация затрат на производство продукции кормопроизводства с учетом специфики отрасли,

- разработана методика оценки кормов собственного производства по рыночной стоимости,

- разработаны и обоснованы рекомендации по совершенствованию методики калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства,

- проанализированы объемы недостач и порчи кормовых культур на примере объекта исследования и обоснована необходимость разработки методики анализа неполноты учета кормов

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования являются организационно-методические вопросы бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства

Объектом исследования являются сельскохозяйственные организации Иркутской области. Более углубленные научно-методические исследования были проведены в ОАО «Белореченское», СПК «Бельское», СПК «Троицкое» Усольского района, СПК «Тыретский», СПК «Семеновское» Заларинского района Иркутской области

**Методологическая и теоретическая основа исследования.** В процессе диссертационного исследования были использованы законодательные и нормативные акты Российской Федерации, международные стандарты финансовой отчетности, научные публикации отечественных и зарубежных ученых, разработки научных организаций. При этом были применены абстрактный, экономико-статистический, монографический, экономико-математический и другие методы исследования. При проведении анализа использовались материалы Росстата, Иркутскстата и Минсельхоза России, Управления сельского хозяйства Иркутской области, данные бухгалтерского учета и отчетности объекта исследования

**Научная новизна** заключается в следующем

- теоретически обоснована и дополнена классификация затрат на производство кормов для целей управления затратами и их бухгалтерского учета,
- предложен подход к оценке кормов собственного производства по ры-

ночной стоимости при их внутривыгодном потреблении,

- модифицированы формы первичной учетной документации по учету затрат и выходу продукции кормовых культур, в соответствии со спецификой отрасли,

- разработана методика калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства, для целей определения экономической эффективности деятельности структурных подразделений и всей организации в целом,

- разработана методика выявления неполноты учета (хищений и злоупотреблений) кормов

**Практическая значимость** предложенных рекомендаций по усилению значимости затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства в процессе эффективного производственного менеджмента дадут возможность в сельскохозяйственных организациях измерять, вести мониторинг и анализировать учетные процессы, а также предпринимать необходимые действия по обеспечению управляемости соотношения «затраты-выгоды» в отраслевом разрезе

Научно-практические рекомендации, разработанные и апробированные автором могут быть рекомендованы для использования в сельскохозяйственных организациях занимающихся выращиванием кормов, при разработке методических рекомендаций и инструктивных материалов по организации и ведению бухгалтерского учета в сельском хозяйстве, а также при подготовке профессиональных бухгалтеров и аудиторов и повышении квалификации руководителей и специалистов АПК

**Апробация результатов исследования.** Основные результаты диссертационного исследования были доложены и одобрены на международных научных конференциях молодых ученых РГАУ – МСХА имени К.А. Тимирязева (Москва, 2005 – 2006), всероссийской выставке научно-технического творчества молодежи (Москва, 2006), где автор был награжден дипломом за творческий подход при создании научного проекта и активное участие в выставке НТТМ – 2006, региональной научно-практической конференции «Проблемы социально-экономического развития регионального АПК» (Иркутск, 2005) и в 4 научных публикациях общим объемом в 0,95 п л

Методики калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства, а также анализа выявления неполноты учета кормов апробацию в ОАО «Белореченское», СПК «Тыретский» Иркутской области и одобрены руководством (справки о внедрении имеются) и рекомендуются к применению Управлением сельского хозяйства Заларинского района Иркутской области

**Объем и структура диссертации.** Диссертация объемом 166 машинописных страниц, включает 27 таблиц, 7 рисунков, состоит из введения, трех

глав, выводов и предложений, списка литературы (156 наименований) и 21 приложения

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы, формулируются цели и задачи, определяется объект исследования, методология исследования, новизна и практическая значимость

В первой главе – «Теоретические аспекты учета затрат на производство продукции кормопроизводства» – рассмотрены основные положения ранее проведенных исследований в области учета затрат на производство, различные подходы отечественных и зарубежных ученых к классификации производственных затрат и оценке кормов при их производственном потреблении в животноводстве и выявлены общие недостатки в данной области учета

Во второй главе – «Современное состояние кормопроизводства, анализ затрат на производство продукции и их учет в сельскохозяйственных организациях Иркутской области» – раскрыто современное состояние и тенденции развития отрасли, на основе критического анализа сложившейся системы бухгалтерского учета, доказана необходимость его дальнейшего развития

В третьей главе – «Совершенствование учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства» – раскрыты цель и основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции с учетом специфики отрасли с целью создания приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой учета присущих ей функций в экономике организации

Результаты исследования обобщены в выводах и предложениях.

## **II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

*1 Проанализировано современное состояние и тенденции развития отрасли кормопроизводства, критически оценена действующая практика учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства в сельскохозяйственных организациях Иркутской области и доказана необходимость дальнейшего развития данного вида учета* Проведенный анализ состояния животноводства в России и Иркутской области показал, что за последние 15 лет реформ в результате институциональных преобразований многолетний труд нескольких поколений животноводов по увеличению поголовья скота, по интенсификации отрасли был утрачен. Поголовье крупного скота в России к началу 2006 г по сравнению с 1986-90 гг сократилось на 45%, свиней – на 63%, овец и коз – на 69%, а по Иркутской области КРС – на 58%, свиней – на 65%, овец и коз – на 36% (рис 1) С 1990 по 2005 год производство скота и птицы на убой в хозяйствах всех категорий Иркутской области

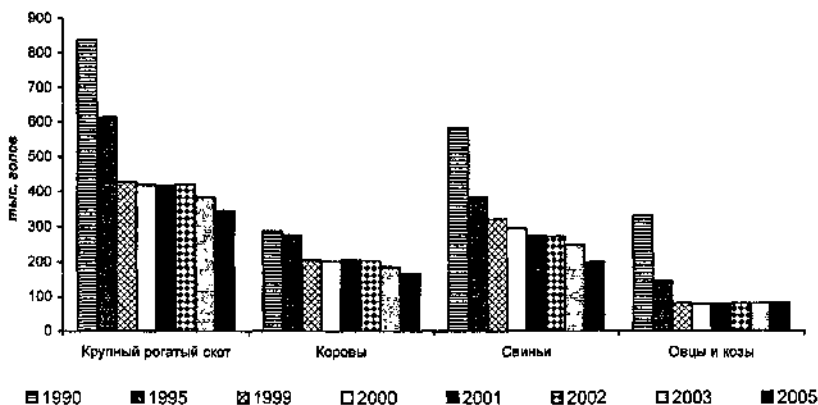


Рис 1 Динамика численности скота в хозяйствах всех категорий в Иркутской области, тыс голов

снизилось на 36,9% молока – на четверть, яиц – на 4,8%

На состояние и развитие животноводства влияет много факторов, но главный из них – наличие прочной и сбалансированной кормовой базы

Проведенное исследование показало, что 2005 г площади кормовых культур, наибольший удельный вес которых в Иркутской области приходится на сельскохозяйственные организации, уменьшились в 3 раза по сравнению с 1990 г (рис 2)

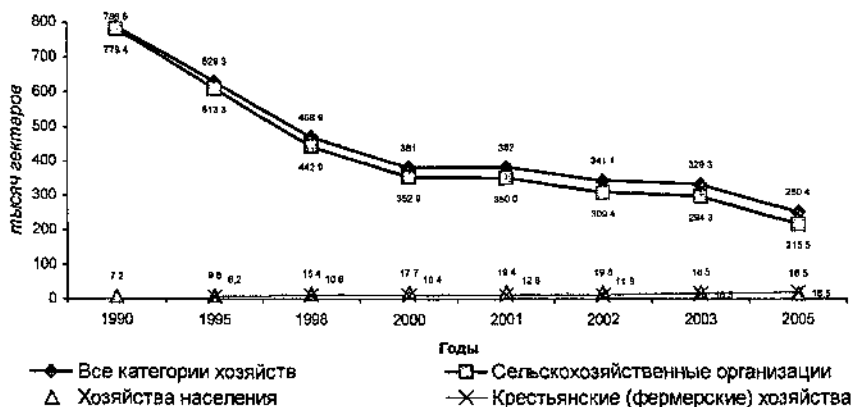


Рис 2 Посевные площади кормовых культур по категориям хозяйств в Иркутской области, тыс га



Сокращение посевных площадей повлияло на снижение объемов заготовки кормов (табл 1)

Таблица 1

Заготовка кормов в сельскохозяйственных организациях  
Иркутской области на 1 декабря, тыс тонн

Вид корма	1990г	1995г	1998г	2000г	2003г	2005г	2005г в % к 1990
Сено	123,4	126,8	113,0	100,6	57,5	95,0	77,0
Сенаж	443,3	398,2	356	347,1	283,1	213,8	48,2
Солома	134,4	121,8	113,7	109,5	99,7	100,1	74,5
Силос	486,0	400,7	392,6	382,3	179,5	133,2	27,2
Травяная мука искусственной сушки	1,8	1,6	1,2	0,9	0,8	0,7	38,9
<i>В кормовых ед, всего</i>	489,6	398,2	289,3	255,2	164,0	153,0	31,2
на 1 условную голову, ц к ед	21,7	20,3	19,4	16,7	15,1	20,7	95,4

Недостаточность собственного производства кормов в сельскохозяйственных организациях Иркутской области определила дефицит их использования в животноводстве. За исследуемый период расход кормов на 1 условную голову не превышает 25 центнеров кормовых единиц, при нормативе 30-35 (рис 3)



Рис 3 Динамика расхода кормов в животноводстве Иркутской области (в хозяйствах всех категорий, в пересчете на кормовые единицы)

Исследования показали, что недостаточная эффективность производства кормов в сельскохозяйственных организациях Иркутской области связана не

только с проблемами технологии выращивания, но и с несовершенством учетно-аналитического обеспечения кормопроизводства

Проведенное исследование действующей системы бухгалтерского учета показало, что в ней имеются серьезные недостатки, которые проявляются в следующем: система не обеспечивает возможность получения информации, необходимой для контроля и анализа, оценки результатов деятельности подразделений и организации в целом, что связано, прежде всего, с отсутствием сопоставимости плановых и учетных данных, а также сравнительных показателей за соответствующие периоды прошлых лет в регистрах бухгалтерского учета, система не обеспечивает надлежащее качество формируемой в ней информации, а также ограничивает возможности полезного использования этой информации. Результаты проведенного исследования оценки полезности информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, показали, что 36 % опрошенных главных бухгалтеров сельскохозяйственных организаций Иркутской области считают данную информацию довольно полезной, 43 % - не очень полезной. Такое разделение мнений можно объяснить неспособностью существующей системы бухгалтерского учета на обследованных предприятиях отвечать информационно-аналитическим потребностям в современных условиях.

Проведенный в рамках диссертации анализ состояния учета затрат в отрасли кормопроизводства позволил сделать вывод о том, что существует слабая привязка действующей методологии учета затрат к условиям производства в силу технологических особенностей, поэтому необходимо пересмотреть теоретические разработки с учетом специфики отрасли и дать четкие методические рекомендации по формированию учетно-аналитической системы, способствующей информационному обеспечению процессов производства и управления данной отраслью.

## *2 Теоретически обоснована и дополнена классификация затрат на производство кормов для целей управления затратами и их бухгалтерского учета*

На основе обобщения исследований отечественных и зарубежных ученых в области классификации затрат в диссертации обосновывается вывод, что данные классификации не учитывают всевозрастающую роль земельных ресурсов в сельском хозяйстве не только как основу для производственной деятельности, но и как основное средство производства.

Кроме того, в классификации затрат по экономическому содержанию, затраты на восстановление питательных веществ, находящихся в почве, не подходят ни под один из их видов, поэтому необходимо выделить еще один признак, который также характеризует затраты по экономическому содержанию: затраты ресурсов земли (плодородия почвы).

Предложенные автором дополнения к классификации затрат, представленной в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. N 792, представлены в таблице 2

Таблица 2

Предложенные дополнения к действующей классификации затрат с учетом специфики отрасли

Классификационный признак	Группы затрат	Примечания
1 По экономическому содержанию	1 Затраты средств труда 2 Затраты предметов труда 3 Затраты живого труда 4 Затраты ресурсов земли	Затраты на восстановления питательных веществ в почве
2 По отношению к технологическому процессу	1 Периодические  2 Единовременные	Имеющие тенденцию роста исходя из сезонности производства (топливо, оплата труда и др.) (учитывать нарастающим итогом) Используются один раз в производственном цикле (семена)
3 По отношению к объему производства	1 Условно-постоянные 2 Условно-переменные	Объем производства в течении выращивания культуры- обрабатываемая площадь(га), в период уборки, заготовки и переработки – полученная продукция
4 По видам кормопроизводств	1 Затраты полевого кормопроизводства 2 Затраты лугопастбищного производства 3 Затраты промышленного производства	Затраты на производство грубых, сочных и зеленых кормов Затраты на производство естественных, культурных, улучшенных сенокосов и пастбищ Затраты на производство кормовых гранул, брикетов, травяной муки

В диссертации доказано, что для целей формирования и исчисления себестоимости как по элементам единого технологического процесса, так и на конечном его этапе необходимо разграничение затрат по отчетным периодам, то есть по времени и местам их возникновения, что связано с тем, что формирование производственных затрат в кормопроизводстве осуществляется в течении длительного периода времени, причем крайне неравномерно, а возмещение средств происходит – один раз в год в момент, определяемый естественными условиями созревания растений

Исследование технологического процесса производства кормовых культур показало, что такие затраты, как топливо, оплата труда, отчисления на со-

циальные нужды, удобрения и др., имеют тенденцию роста исходя из сезонности осуществления технологических операций в производственном процессе. На этом основании в диссертационной работе аргументируется вывод о целесообразности отнесения таких затрат к периодическим. Затраты же на посевной материал, который используется один раз в общем цикле производства – к единовременным. При этом для целей управления периодические затраты следует учитывать нарастающим итогом с начала года. Классификация затрат на периодические и единовременные, позволит определять эффективность производства на отдельных этапах технологической цепочки.

Спецификой кормопроизводства является то, что информация об объемах полученной продукции бывает известна только в конце года, поэтому в качестве признака деления затрат по объему производства (в течении срока выращивания культуры) следует рассматривать обрабатываемую площадь, а с периода уборки урожая по период заготовки и переработки – объем произведенной продукции. Учитывая факт, что различные затраты в разных условиях ведут себя по-разному и то, что большая часть затрат относится к смешанным, производственные затраты следует делить по отношению к объему производства на условно-постоянные и условно-переменные.

Для детализации внутренней информации о кормопроизводстве с целью управления данной сложной отраслью сельского хозяйства, а также организации аналитического учета считаем целесообразным классифицировать затраты по видам кормопроизводства на: затраты лугопастбищного, полевого и промышленного кормопроизводства.

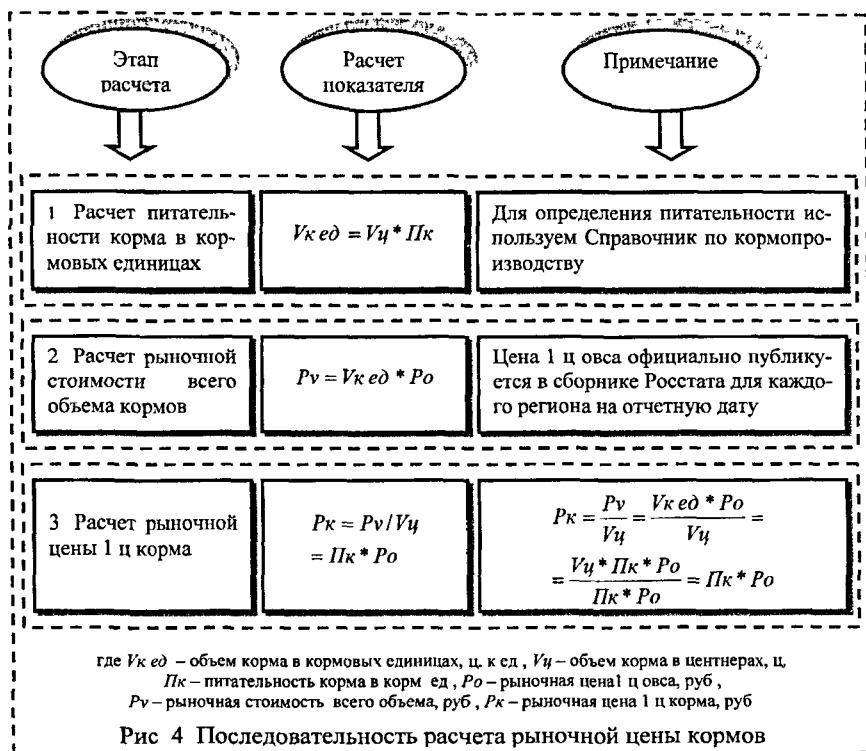
Предложенные дополнения к классификации затрат, учитывающие специфику отрасли, позволят наиболее полно формировать информацию о затратах и принимать эффективные управленческие решения по оптимизации затрат.

### *3 Предложен подход к оценке кормов собственного производства по рыночной стоимости при их внутрипроизводственном потреблении*

Проведенный анализ структуры затрат на производство продукции животноводства в сельскохозяйственных организациях Иркутской области показал, что доля затрат кормов собственного производства составляет 40 - 70%. Данные корма в соответствии с действующей методикой оцениваются по фактической себестоимости. В работе раскрыты недостатки данной методики, в частности указано, что она не дает возможности определить действительные затраты предприятия и искажает показатели работы всех взаимосвязанных отраслей и бухгалтерской отчетности. Учитывая это, в работе обосновывается необходимость оценки кормов по рыночной стоимости и разработана методика расчета ее определения (рис 4).

Применение рекомендуемой методики оценки кормов собственного производства, по рыночной стоимости в сельскохозяйственных организаций позволит

- определять финансовые результаты работы растениеводческих подразделений, производивших возделывание и уборку кормовых культур и животноводческих подразделений, использовавших продукцию кормопроизводства,
- устранить перенесение убытков из одного отчетного периода в другой,
- учитывать влияние инфляционных процессов в экономике,
- устранить имеющиеся разногласия между МСФО 41 «Сельское хозяйство» и российской учетной практикой,
- получать достоверную информацию о затратах и результатах деятельности растениеводческих и животноводческих комплексов с целью принятия управленческих решений.



4 Модифицированы формы первичной учетной документации по учету затрат и выхода продукции кормовых культур с учетом специфики отрасли

Исследование организации первичного учета в сельскохозяйственных организациях Иркутской области показало, что в учете применяются устаревшие бланки документов, нетиповые, произвольной формы, кроме того, в документах не заполняются многие обязательные и важные реквизиты, что существенно снижает информационную полноту учетных данных.

Это приводит к тому, что иногда в актах не указывают сорта, нормы высева на 1 га, содержание действующего вещества в удобрениях и другие важные показатели, что затрудняет контроль за правильностью списания семян и удобрений. Проведенный в ходе исследования анализ показал, что на объем затрат большое влияние оказывает стоимость семян и норма их высева, которые зависят преимущественно от качества семян (посевной годности). Для осуществления контроля за расходом семенного материала в кормопроизводстве, а также для анализа величины затрат необходимо использовать Акт расхода семян и посадочного материала (форма № СП-13) и разработанный автором документ «Отчет о количестве и качестве семян», который заполняется после окончания сева главным агрономом. В данном акте отражены, наименование, репродукция и класс семян, а также их посевная годность. Показатели, содержащиеся в этих двух документах позволяют проводить анализ для определения экономии натуральных и денежных затрат, а также влияние на их величину норм высева и стоимости семян.

Для контроля за количеством внесенных органических удобрений и учета степени его воздействия на почву автором уточнена типовая форма Акта об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений (форма № 420 АПК), путем отражения в нем качественных характеристик, а именно содержание элементов питания в усвояемой форме (азота, фосфора и калия), величина которых зависит от способа хранения (рыхлый, плотный, горячепрессованный) и состава (навоз КРС, свиной, птичий помет и др).

Ключевой проблемой учета и полноты оприходования полученной продукции кормопроизводства автора названа необходимость учета качества кормов. В связи с этим, в первичных и сводных документах отражающих выход продукции кормопроизводства целесообразно ввести реквизит, отражающий классность и питательность кормов. Автором разработаны рекомендации по применению в качестве оценки питательности кормов – энергетические кормовые единицы (ЭКЕ), преимущество которых состоит в том, что они доступны для прямого измерения в производстве, позволяют прогнозировать эффективность использования кормов, сбалансированность рационов с учетом вида животных. В связи с этим повысится контроль за производством и рациональным расходованием кормов в соответствии с их питательностью, что будет способствовать снижению себестоимости продукции животноводства, повысится ин-

формационная емкость учета и контроля, что даст возможность проведения более глубокого экономического и зоотехнического анализа производства и использования кормов

Разработанные формы первичных документов были апробированы в ряде хозяйств Заларинского района Иркутской области. Результаты апробации свидетельствуют о том, что применение данных форм позволило упростить первичный учет, за счет сокращения объема форм первичной документации, повысить оперативность и ценность получаемой информации, улучшить формирование рационов кормления, снизить затраты рабочего времени на подготовку данных, получать информацию о качестве выполненных работ и полученной продукции

*5 Внесены предложения по совершенствованию методики калькулирования себестоимости продукции кормопроизводства*

Исследование работ в области учета затрат и методов калькулирования себестоимости позволило сделать вывод, что в сельском хозяйстве на протяжении ряда лет поддерживалась отчетливая тенденция к искусственному упрощению данного вида учета, что отрицательно сказалось на достоверности показателей себестоимости конкретных видов продукции

На основании критического анализа существующей о способа калькулирования себестоимости кормовых культур автором обоснован более совершенный способ распределения затрат и калькулирования себестоимости совместно производимых видов продукции кормопроизводства. В диссертационной работе доказано, что действующая методика калькулирования себестоимости однолетних и многолетних трав (коэффициентный метод) не решает в полной мере одну из основных задач калькулирования – научно-обоснованного распределения затрат по видам получаемой продукции (сено, зеленая масса, семена, солома) в той мере, в какой они отражают стоимость используемых средств в соответствии с их участием в производстве этих видов продукции, так как за основу распределения предложены не сами затраты, а выход продукции с 1 га в переводе в условную продукцию

В работе обоснована необходимость по каждой группе культур, учет которых ведется обобщенно, выделения затрат, подлежащих распределению между отдельными видами продукции, и затрат, которые можно учитывать по видам продукции на прямую. Для чего предложено прямые затраты, связанные с уборкой урожая и относящиеся к одному виду продукции, учитывать на отдельных аналитических счетах, а затраты предуборочного характера (подготовка почвы к посеву, посев и уход за растениями) распределять пропорционально использованной площади. Суммирование прямых затрат с долями общих (рас-

пределяемых) затрат представляет сумму затрат, которая будет определять полную себестоимость отдельных видов кормов

Расчет себестоимости каждого вида продукции можно выразить следующими формулами

$$X_1 = \frac{3\Pi_1 + 3_1}{M_1} = \frac{3\Pi_1 + 3_1\Pi}{\Pi M_1}, \quad X_2 = \frac{3\Pi_2 + 3_2\Pi}{\Pi M_2} \text{ и т.д.}$$

где  $X_1, X_2$  и т.д. – себестоимость каждого вида корма, руб

$3_1, 3_2$  и т.д. – сумма прямых затрат на уборку и приготовление соответствующего корма, руб

$\Pi_1, \Pi_2$  и т.д. – площадь, с которой получен определенный корм, га

$M_1, M_2$  и т.д. – количество каждого корма, ц

$3$  – сумма затрат предуборочного периода (затраты по выращиванию трав), руб

$\Pi$  – уборочная площадь многолетних трав, га

Результаты апробации предложенной методики в ряде хозяйств Иркутской области показали, что себестоимость всех видов продукции многолетних трав при исчислении ее с помощью действующих коэффициентов оказывается искаженной. Так, в СПК «Тыретский» себестоимость семян завышена вдвое (табл. 3), а сена и соломы – занижена. При существующем порядке калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции, когда корма собственного производства списываются на затраты животноводства по фактической себестоимости, ошибки в исчислении себестоимости кормовых культур ведут к искажению себестоимости и продукции животноводства, к ошибкам в определении его экономической эффективности.

Таблица 3

Сравнительная характеристика результатов расчета себестоимости продукции многолетних и однолетних трав в СПК «Тыретский» Иркутской области

Вид продукции	Валовой сбор, ц	Распределение затрат по видам продукции, тыс. руб.		Себестоимость 1 ц, руб.		
		действующая методика	предлагаемая автором методика	действующая методика	предлагаемая автором методика	Отклонение (+, -)
Сено	8575	154	227	17,9	26,5	+ 8,6
Семена	20	27	12,8	1350	640	- 710
Зеленая масса	69615	426,0	424,0	6,0	6,1	0,1
Солома	120	0,18	0,8	0,41	6,44	6,03
Итого		728,1	728,1	-	-	-

Таким образом, не усложняя учет затрат, предлагаемый метод распределе-



ния затрат позволяет получать более точные показатели себестоимости продукции, чем коэффициентный метод, используемый в настоящее время

### *6 Разработана методика выявления неполноты учета (хищений и злоупотреблений) кормов*

Проведенный анализ состояния сохранности и использования кормов в организациях Иркутской области показал, что

а) до минимума сведено использование полимерных пленок для укрытия силоса и сенажа (в 2005 г пленками было укрыто 5-5,5% силоса и 6,5-7% сенажа), в результате чего от плесневения и гнили теряется четвертая часть уже готовых после ферментации кормов и значительно ухудшается их качество по содержанию масляной кислоты, аммиака и т.д.,

б) пришли в негодность и не эксплуатируются более половины навесов и сараев для сена, практически не функционируют сеновые площадки, что обуславливает повышение потерь готового корма до 10-12%,

в) удельный вес недостач и порчи кормовых культур в общем объеме производства составляет до 10%, хищений – 15%

Учитывая важность проблемы хищений кормов на селе, автором разработана методика выявления неполноты учета (хищений и злоупотреблений) данного вида активов, основанная на

- использовании системы экономических показателей, характеризующих деятельность нескольких структурных подразделений сельскохозяйственной организации, находящихся в одинаковых природно-климатических, экономических и организационно-технологических условиях,

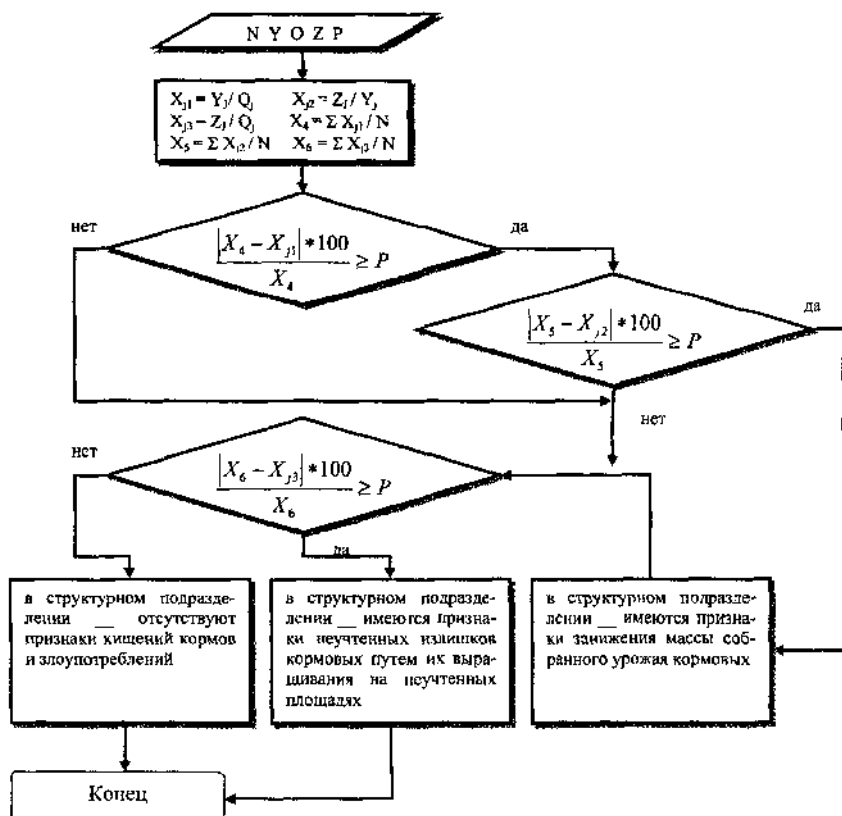
- изучении факторов изменения этих показателей,

- сравнении полученных показателей со средними показателями по группе однородных структурных подразделений

Используя данную закономерность разработан алгоритм выявления структурных подразделений, имеющих признаки хищений и злоупотреблений (рис 4), на основе которого разработан документ «Анализ выявления структурных подразделений, имеющих признаки хищений и злоупотреблений», позволяющий по данным бухгалтерского и агрономического учетов выявлять растениеводческие бригады

а) имеющие признаки хищений кормов путем их частичного неоприходования как через склад, так и непосредственно с поля

б) имеющие признаки хищения кормов путем их выращивания на неучтенных площадях



где N – количество структурных подразделений, Y – Валовой сбор, ц, Q – посевная площадь, га, Z – затраты всего, тыс руб, P – процент отклонения

Рис 5 Алгоритм выявления структурных подразделений, имеющих признаки хищений кормов и злоупотреблений

Данный документ рекомендуется использовать аудиторами (при обязательном и инициативном аудите), ревизионными союзами и ревизорами-консультантами (при обязательной и внеочередной ревизии сельскохозяйственных производственных кооперативов), внутренними аудиторами и органами управления организации при проверке сохранности кормов

Выводы и предложения диссертационного исследования носят как теоретико-методический, так и прикладной характер. Они изложены в автореферате на протяжении всего его содержания

**Основные положения диссертации отражены в следующих публикациях:**

- 1 Кузнецова О Н Управленческие аспекты классификации затрат на производстве продукции // Проблемы социально-экономического развития регионального АПК / Материалы региональной научно-практической конференции, посвященной 40-летию экономического факультета «Проблемы социально-экономического развития регионального АПК» Часть II – Иркутск изд-во ИрГСХА, 2005 – С 148-154 (0,38 п.л)
- 2 Кузнецова О Н Учет затрат на производство кормов в современных условиях //Материалы Международной научной конференции молодых ученых и специалистов, посвященной 140-летию РГАУ-МСХА имени К А Тимирязева – М Изд-во ТСХА, 2006 – С 152-155 (0,2 п л)
- 3 Кузнецова О Н Учет затрат на качество // Сборник статей Международной научной конференции молодых ученых и специалистов «Приоритетный национальный проект «Развитие АПК» – новые возможности для молодых ученых» – М Изд-во ТСХА, 2006 – С 147-149 (0,12 п л)
4. Кузнецова О.Н. Учет производственных затрат в системе управленческого учета // Вестник Иркутского Государственного Технического университета –2006. – №4. – Том 2. – С.83-85 (0,25 п.л.).

---

1,0 печ. л

Зак 382

Тир 100 экз

Центр оперативной полиграфии  
ФГОУ ВПО РГАУ – МСХА им К А Тимирязева  
127550, Москва, ул Тимирязевская, 44