

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Тольяттинский государственный университет»

ИНСТИТУТ ФИНАНСОВ, ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

(наименование института полностью)

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

(наименование кафедры полностью)

38.04.01 «Экономика»

(код и наименование направления подготовки, специальности)

Учет, анализ и аудит

(направленность (профиль))

**МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ**

на тему «Учетно-аналитическое обеспечение анализа себестоимости  
продукции»

Студент(ка)

Мария Валерьевна Фокеева

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Научный

Светлана Едвартовна Чинахова

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

руководитель

Консультанты

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель магистерской

программы

к.э.н., доцент О.В. Шнайдер

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия )

(личная подпись)

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**Допустить к защите**

Заведующий кафедрой к.э.н., доцент М.В. Боровицкая

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия )

(личная подпись)

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Тольятти 2017

## Содержание

Введение.....	3
1. Теоретико-методические основы учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции .....	8
1.1. Анализ себестоимости продукции, его значение для эффективного управления предприятием.....	8
1.2. Учетно-аналитическое обеспечение анализа себестоимости продукции. Систематизация и обработка экономической информации.....	16
1.3. Методические аспекты учета затрат как информационной базы для анализа себестоимости продукции, отечественный и зарубежный опыт. ....	25
2. Учетно-аналитическое обеспечение анализа себестоимости.....	43
2.1. Техничко-экономическая характеристика ООО «Океан» .....	43
2.2. Информационное обеспечение анализа себестоимости продукции ООО «Океан».....	50
3. Анализ себестоимости продукции ООО «Океан» .....	59
3.1. Анализ себестоимости продукции по экономическим элементам и статьям калькуляции.....	59
3.2. Факторный анализ себестоимости продукции и эффекта операционного рычага .....	66
3.3. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции ООО «Океан».....	76
Заключение .....	85
Список использованных источников .....	92
Приложения .....	99

## Введение

Актуальность темы магистерского исследования. Необходимость управления себестоимостью продукции вытекает из основной идеи рыночных отношений – свободной конкуренции, так как любой хозяйствующий субъект, начиная процесс производства или принятия решения о его расширении, должен быть уверен, что затраты окупятся и принесут прибыль. Показатель себестоимости оказывает наибольшее влияние на состояние и перспективы развития предприятия, так как от величины себестоимости во многом зависит эффективность производственной деятельности. Тема диссертации актуальна, поскольку результаты анализа себестоимости продукции являются основой для принятия грамотных, экономически обоснованных управленческих решений. Анализ себестоимости продукции и поиск резервов ее снижения помогает многим хозяйствующим субъектам избежать банкротства и выжить в условиях рыночной экономики. Процедура анализа себестоимости продукции требует формирования качественного учетно-аналитического обеспечения. От сформированного учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции на предприятии во многом зависит результат проведенных аналитических расчетов, их достоверность, качество и эффективность принимаемых на их основе управленческих решений.

Актуальность поставленных практических вопросов. На данный момент работа может вызывать особый интерес, так как исследование проведено на примере сельскохозяйственного предприятия, а сельское хозяйство всегда являлось дотационной отраслью, и как самостоятельная единица развивалась слабо. В свою очередь, анализ себестоимости, на базе качественного учетно-аналитического обеспечения может способствовать повышению эффективности принимаемых управленческих решений и увеличению прибыльности и рентабельности предприятий, занятых в

сельском хозяйстве. Указанные обстоятельства подтверждают актуальность и научно-практическую значимость выбранной темы исследования.

Цель и задачи исследования. Целью магистерской работы является изучение теоретических и методических основ учетно-аналитического обеспечения и практические аспекты его формирования на предприятии.

В соответствии с целью исследования были определены следующие задачи:

- определить значение анализа себестоимости продукции для эффективного управления предприятием;
- исследовать сущность учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции;
- исследовать методические аспекты учета затрат как информационной базы для анализа себестоимости продукции;
- дать технико-экономическую характеристику объекта исследования – ООО «Океан»;
- исследовать информационное обеспечение анализа себестоимости продукции ООО «Океан»;
- проанализировать затраты ООО «Океан» по экономическим элементам и статьям калькуляции;
- провести факторный анализ себестоимости продукции и эффекта операционного рычага в ООО «Океан»;
- предложить рекомендации по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции ООО «Океан».

Предметом исследования является учетно-аналитическое обеспечение анализа себестоимости продукции.

Теоретическая и методологическая основа исследования. В процессе исследования теоретической и методических основ были изучены методические материалы, специальная литература, результаты исследований

фундаментальных и прикладных научных работ отечественных и зарубежных авторов, материалы научных и научно–практических конференций по вопросам экономического анализа. В работе были использованы статистические данные и документы бухгалтерской отчетности ООО «Океан».

Степень научной разработанности проблемы. Теоретическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в изучении научных трудов отечественных и зарубежных ученых в области экономических аспектов, связанных с учетно-аналитическим обеспечением анализа себестоимости продукции, таких как Бариленко В.И., Вахрушева О.Б., Карпова Т.П., Демина И.Д., Гудович Г.К., Асаул А.Н., Глущенко И.Н., , Плотникова Л.К., Скачкова Р.В., Стрелкова Л.В., Макушева Ю.А., и других ученых.

Практическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в разработке мероприятий по формированию оптимального для сельскохозяйственного предприятия ООО «Океан» учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции, которое сможет стать основой для экономического анализа и принятия управленческих решений, направленных на оптимизацию себестоимости продукции растениеводства.

В основе исследования лежит диалектический метод для изучения экономических явлений в динамике, исторический метод для оценки состояния и тенденций развития учетно-аналитического обеспечения, общенаучные методы познания для экономических исследований: наблюдение, сравнение, методы логического и динамического моделирования, факторный анализ. При проведении анализа себестоимости продукции использованы методы статистического анализа, группировки, сравнения, индексный, коэффициентный и факторный анализ.

Все методы использовались соответственно их функциональным возможностям, что позволило обеспечить достоверность выводов диссертационного исследования.

Информационная база исследования. Законодательно–нормативной базой работы являются Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402–ФЗ от 06.12.2011г., Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 17.08.2013), Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» №14-ФЗ от 08.02.1998 г., и другие нормативно-законодательные документы, регулирующие налоговый, бухгалтерский учет и предпринимательскую деятельность в Российской Федерации.

Информационной базой исследования является бухгалтерская финансовая отчетность ООО «Океан»: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Научная новизна магистерской диссертации состоит в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по формированию учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции.

Объем и структура магистерской диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений; содержит таблицы, диаграммы и рисунки.

Научные результаты: уточнено экономическое содержание категорий «себестоимость» и «затраты на производство».

Предложена последовательность анализа для выявления резервов снижения себестоимости продукции на основе существующего учетно-аналитического обеспечения.

Разработана и апробирована методика совершенствованию учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции.

Основные положения магистерской диссертации доведены до конкретных методик и рекомендаций, реализация которых способствует

совершенствованию учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции:

- 1) предложены этапы анализа себестоимости продукции;
- 2) разработана система учета затрат с группировкой по экономическим элементам и статьям калькуляции;
- 3) предложен порядок деления затрат на постоянные и переменные;
- 4) разработана и предложена форма калькуляционного листа исчисления фактической себестоимости для продукции растениеводства;
- 5) разработана и предложена форма расчета себестоимости калькуляционного объекта.

Результаты, полученные в ходе проведенного исследования, могут использоваться в практической деятельности и позволят сформировать учетно-аналитическое обеспечение анализа себестоимости продукции, которое сможет стать основой для экономического анализа и принятия управленческих решений, направленных на оптимизацию себестоимости продукции растениеводства.

Апробация результатов исследования. Основные результаты проведенного диссертационного исследования были внедрены в бухгалтерии ООО «Океан».

Наиболее существенные теоретические разработки, выполненные в ходе исследования, были представлены в научных сообщениях в 2013 – 2016 годах.

Публикации. По теме магистерской диссертации опубликованы научные работы общим объемом 0,6 п.л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений; содержит таблицы и графики. Список литературы включает 79 наименований.

## 1. Теоретико-методические основы учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции

### 1.1. Анализ себестоимости продукции, его значение для эффективного управления предприятием

В современных условиях рыночной конкуренции одной из первоочередных задач управленческого персонала производственных предприятий является постоянное повышение эффективности производственного процесса путем оптимизации затрат и снижения себестоимости продукции. Себестоимость продукции является важнейшим экономическим показателем, так как от ее уровня во многом зависит величина прибыли и рентабельность производства.

Процесс управления себестоимостью продукции – это многопрофильный процесс, охватывающий все аспекты хозяйственной деятельности, начиная со снабжения и завершая продажей готовой продукции. Для максимизации прибыли и повышения эффективности деятельности предприятия необходимо создать систему управления себестоимостью, в рамках которой информация о затратах будет использоваться для разработки стратегии развития предприятия, направленной на достижение устойчивого роста прибыльности.

Авторы учебника «Экономический анализ» Романова Л.Е., Давыдова Л. В., Коршунова Г. В. справедливо отмечают, что «Анализ себестоимости продукции имеет большое значение в системе управления предприятием. Он позволяет изучить тенденции изменения ее уровня, установить отклонения фактических затрат от плановых и их причины, выявить резервы снижения себестоимости продукции и дать оценку работы предприятия по использованию возможностей снижения себестоимости продукции» [60].



Для эффективного анализа и грамотного управления себестоимостью, необходимо понять сущность данной категории. Для этого исследуем действующую нормативно-законодательную базу.

В ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» упоминается, что «Отчет о финансовых результатах» (ранее «Отчет о прибылях и убытках») должен содержать такой числовой показатель как «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг». Понятием «себестоимость» оперируют так же «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности», ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 10/99 «Расходы организации», однако сущность исследуемого понятия в данных нормативных документах не раскрыта.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что в законодательстве о бухгалтерском учете есть лишь упоминания о показателе себестоимости, но четкого определения понятия «себестоимость» не содержит ни один нормативный документ.

Наряду с этим, ПБУ 10/99 содержит важное указание на то, что правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету в различных отраслях [12]. Например, правила учета затрат и исчисления себестоимости в сельскохозяйственных организациях устанавливается Приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 06 июня 2003 г. № 792 «Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [24].

Согласно Приказу Министерства сельского хозяйства РФ от 06 июня 2003 г. № 792 «Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию

себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» «Производственная себестоимость – текущие затраты, исчисленные в денежном измерителе и обусловленные использованием природных, трудовых, материальных и финансовых ресурсов на производство продукции (работ, услуг). Себестоимость характеризуется величиной затрат в денежном выражении на производство конкретных видов выпущенной (валовой) продукции и на ее калькуляционную единицу» [24].

Наиболее широко понятие «себестоимость» используется в теории бухгалтерского учета и в экономической науке. Рассмотрим определения термина «себестоимость» различных экономистов.

Доктор экономических наук, профессор Бариленко В.И.: «В практике экономической работы под себестоимостью понимается сумма затрат предприятия на производство и реализацию продукции, выраженная в денежной форме» [27].

Авторы учебного пособия «Внутрифирменное планирование» Стрелкова Л.В. и Макушева Ю.А. дают следующее определение: «Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме фактические расходы по обычным видам деятельности, признанные как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящие расходы, имеющие отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и их продажи» [63].

Кандидат экономических наук, профессор Вахрушева О.Б.: «Себестоимость продукции — это величина использованных ресурсов в определенных целях (производство продукции, деятельность подразделения и т. д.) в денежном выражении» [32].

Карпова Т.П., автор учебника «Управленческий учет» дает в нем следующее определение: «Себестоимость – величина использованных ресурсов в денежном выражении» [45].

В сети интернет на экономическом портале дано следующее определение: «Себестоимость – текущие издержки производства и обращения, реализации продукции, исчисленные в денежном выражении. Включают материальные затраты, амортизацию основных средств, заработную плату основного и вспомогательного персонала, дополнительные (накладные) расходы, непосредственно связанные, обусловленные производством и реализацией данного вида и объема продукции» [79].

Исследовав сущность понятия себестоимость, мы пришли к выводу о том, что показатель себестоимости не имеет нормативного определения. Однако отметим, что показатель «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» содержится в нормативно регулируемом бухгалтерском «Отчете о финансовых результатах» и по данной строке в отчете отражается величина производственных затрат предприятия, признанных расходами в данном отчетном периоде, в соответствии с принятой учетной политикой. При формировании показателей себестоимости для организаций различной отраслевой принадлежности немаловажное значение имеют отраслевые инструкции по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), которые не имеют нормативного статуса, а являются рекомендациями.

Исследование научных определений данной категории позволило сделать вывод о том, что в науке и практике под себестоимостью продукции понимают затраченные на производство и реализацию продукции ресурсы в денежном выражении. Понятие себестоимости представляет собой, прежде всего категорию управленческого учета и анализа. В связи с этим внутренней учетной политикой каждое предприятие предусматривает формирование разных ее показателей, которые могут быть востребованы на определенных уровнях управления.

Наиболее широко используются следующие показатели:

- себестоимость реализованной продукции;

– себестоимость товарной продукции (полная себестоимость, производственная себестоимость, цеховая себестоимость, сокращенная себестоимость;

– затраты на 1 руб. товарной продукции;

– себестоимость единицы отдельного вида продукции.

В аналитических целях для управления производством могут применяться и другие показатели себестоимости — себестоимость продукции технологических переделов, себестоимость незавершенного производства, себестоимость отдельных узлов, деталей и т.д.

В основе расчетов себестоимости лежит величина затрат. Расчет себестоимости продукции, работ, услуг – стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а так же других затрат на ее производство и продажу.

Рассмотрим определение термина «затраты на производство» различных экономистов (Таблица 1).

Таблица 1

Обзор определений термина «затраты на производство»

Автор	Определение термина «затраты на производство»
Карпова Т.П.	«Затраты на производство – совокупность расходов предприятия на производство продукции (работ и услуг) и ее реализацию, выраженных в денежной форме» [45].
Демина И.Д.	«Стоимостное выражение живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (выполнение работ, оказание услуг) является затратами организации» [38].
Гудович Г.К.	«Затраты на производство – это часть затрат предприятия, которые израсходованы на изготовление продукции, выполнение работ и оказание услуг за отчетный период времени» [37].
Асаул А.Н.	«Затраты – это объем ресурсов, используемых на производство и сбыт продукции, трансформирующихся в себестоимость продукции, работ или услуг» [29].
Глущенко И.Н.	«Затраты — это ресурсы — материальные, трудовые, денежные, использованные в отчетный период на производство» [36].

Таким образом, исследование данной категории позволило сделать вывод о том, что в науке и практике под затратами на производство понимают денежное выражение затрат, которые непосредственно связаны с производством и реализацией выпускаемого продукта.

Понятие «затраты» следует отличать от понятия «расходы».

Согласно ПБУ 10/99 расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала предприятия, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества [12].

В расходы включаются лишь те затраты, участвующие в формировании прибыли отчетного периода, а другая часть затрат сосредотачивается в активе в отчетности предприятия в виде готовой продукции, незавершенного производства, остатков полуфабрикатов для собственного потребления, незавершенных объектов капитального строительства, нематериальных активов и тому подобного [53].

По мнению Д.В. Лысенко схема структуры затрат и расходов экономического субъекта выглядит следующим образом (Рис. 1).

Таким образом, можно сделать вывод, о том, что затраты становятся расходами в момент продажи продукции, признания выручки.

Понятие «издержки» зачастую используется в экономической литературе в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции, работ, услуг. Понятия «затраты на производство» и «издержки производства» можно рассматривать как идентичные. Но все же понятия «издержки» и «затраты» нужно разграничивать.

Издержки – это стоимость ресурсов, приобретенных организацией за денежные средства, а затраты – это стоимостная оценка использованных ресурсов.

Понятия «затраты на производство» и «себестоимость» неидентичные, так как определенная часть учтенных затрат может быть отнесена:

- на непроизводственные счета (счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»);
- на прирост остатков по счету 97 «Расходы будущих периодов»;
- на прирост остатков незавершенного производства, полуфабрикатов и инструментов собственного производства (счет 20 «Основное производство»).

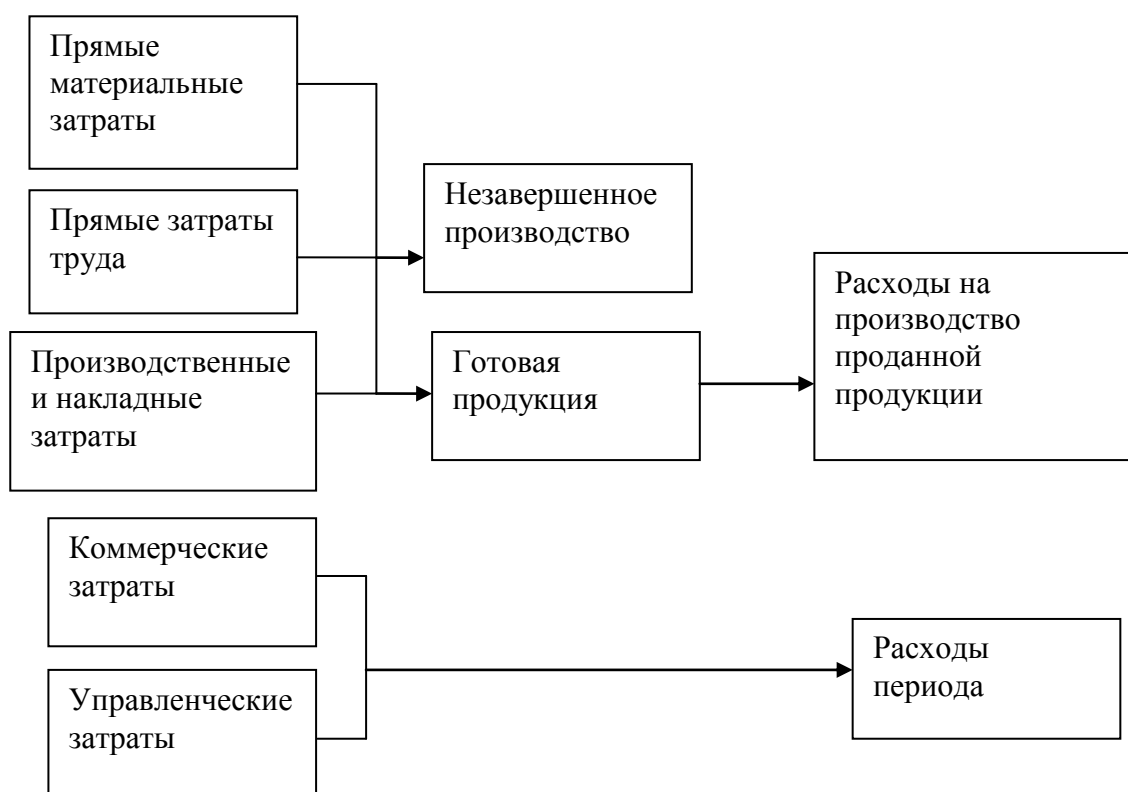


Рис. 1. Структура затрат и расходов экономического субъекта

[53, с. 78]

Исчисление себестоимости единицы продукции или услуг по статьям расходов осуществляется посредством калькулирования. Калькулирование представляет собой совокупность методов учета затрат на производство, приемов и способов исчисления себестоимости готовой продукции (работ, услуг).

Эффективность системы управления себестоимостью во многом зависит от организации ее анализа, которая, в свою очередь, определяется следующими факторами:

- формой и методами учета затрат, применяемыми на предприятии;
- степенью автоматизации учетно-аналитического процесса на предприятии;
- состоянием планирования и нормирования операционных затрат;
- наличием соответствующих видов ежедневно, еженедельной и ежемесячной внутренней отчетности об операционных затратах, позволяющих оперативно выявлять отклонения, их причины и своевременно принимать корректирующие меры по их устранению;
- наличием специалистов, умеющих грамотно анализировать и управлять процессом формирования затрат [60].

Цель экономического анализа себестоимости – обеспечить полную информацию для управления издержками, создать необходимые условия для последовательного снижения себестоимости продукции, работ и услуг во всех звеньях предприятия.

Основные задачи анализа себестоимости продукции предприятия:

- оценка динамики и структуры затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции;
- определение влияния частных факторов на формирование себестоимости продукции;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции.

Таким образом, анализ себестоимости продукции имеет большое значение, по результатам анализа выявляют возможные резервы снижения себестоимости продукции и принимают управленческие решения, разрабатывают организационно-технические мероприятия для наиболее эффективного использования ресурсов предприятия в целом и по отдельным его структурным подразделениям.

Далее исследуем теоретические аспекты учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции и порядок систематизации и обработки экономической информации.

## 1.2. Учетно-аналитическое обеспечение анализа себестоимости продукции. Систематизация и обработка экономической информации

Эффективность системы управления себестоимостью во многом зависит от организации экономического анализа себестоимости продукции, которая требует формирования качественного учетно-аналитического обеспечения данного процесса. Внутренние пользователи, заинтересованные в снижении расходов, должны иметь качественную, достоверную и своевременную информацию, поскольку состав, содержание и качество информационной базы аналитического исследования определяют его действенность. Значимость учетно-аналитической системы в принятии научно обоснованных управленческих решений в условиях быстро меняющейся внешней среды, неопределенности поведения хозяйствующих субъектов рынка существенно возрастает и зависит от качества учетно-отчетного пространства.

Учетно-аналитическая система — это система, базирующаяся прежде всего на бухгалтерской информации, включая оперативные данные, и использует для экономического анализа статистическую, техническую и другие виды информации. Другими словами, учетно-аналитическая система в широком смысле представляет собой сбор, обработку, регистрацию и оценку всех видов информации, необходимой для принятия управленческих решений.

Структура учетно-аналитического обеспечения предприятия определяется:

- информационными потребностями менеджеров;
- действующей нормативно-правовой базой в области бухгалтерского учета и налогообложения;
- иерархическими уровнями формирования информации.

Экономический анализ себестоимости продукции базируется на системе потоков нормативно-плановых, статистических, бухгалтерских,



оперативных сведений, а так же первичной документации и информации специализированных форм. При этом информационный поток в целом направлен на получение итоговой информации: о результатах многовариантных расчетов; об оценках влияния различных факторов на показатели себестоимости; о динамике, размахе и отклонении себестоимости продукции.

В таблице 2 представлена систематизированная информация относительно учетно-аналитического обеспечения, необходимого для анализа себестоимости продукции.

Условно, учетно-аналитическое обеспечение анализа себестоимости продукции можно сгруппировать по четырем основным направлениям:

- нормативно-плановая документация;
- учетные источники информации;
- внеучетные источники информации;
- деловая итоговая информация.

Нормативно-плановая документация включает в себя бизнес-план и расчеты к нему, сметы затрат, плановые (нормативные) калькуляции себестоимости продукции, нормативы по видам затрат, ценники, данные о ставках и тарифах на услуги и др.

Учетная информация представляет собой совокупность данных, содержащихся в первичной учетной документации, бухгалтерской и статистической отчетности, калькуляциях себестоимости продукции, в регистрах синтетического и аналитического учета, а так же включает данные управленческого учета.

К внеучетным источникам информации относятся иные документы, регулирующие хозяйственную деятельность предприятия и оказывающие влияние на ее результаты [27]. К таким документам, например, относятся акты инвентаризаций, ревизий и иных проверок, отчеты аудиторов, статистическая информация, данные других предприятий, материалы публикаций, объяснительные записки.

## Учетно-аналитическое обеспечение анализа себестоимости продукции

Группы источников информации	Источники информации
1	2
Нормативно-плановая документация	Бизнес-план и расчеты к нему Сметы: затрат на производство; себестоимости реализованной продукции; прямых материальных затрат; расходов на оплату труда; накладных расходов Плановые (нормативные) калькуляции себестоимости единицы продукции Нормативы по видам затрат Ценники; данные о ставках и тарифах на услуги
Учетные источники информации	Бухгалтерская: Отчет о финансовых результатах, разд.6 «Расходы по обычным видам деятельности» формы «Приложение к бухгалтерскому балансу», материалы пояснительной записки Статистическая: форма 5-з «Отчет о затратах на производство и реализацию продукции»; форма № П4 «Сведения о численности, заработной плате и движении работников» и др.; Отчетность о себестоимости (форма 1с) Калькуляции себестоимости продукции Регистры бухгалтерского учета (ж/о 10,12,14,15) Данные аналитического учета по счетам затрат (сч. 20,23,25,26,28,29) Первичные документы, отражающие затраты (наряд-заказы, данные табельного учета и т.д.) Данные управленческого учета
Внеучетные источники информации	Акты инвентаризаций, ревизий и иных проверок. Отчеты аудиторов Статистическая информация, данные других предприятий, материалы публикаций Объяснительные записки
Деловая итоговая информация	Отбор и концентрация учетной, отчетной и другой информации Вторичная расчетная аналитическая информация Расчеты и оценка факторных и результативных показателей Рейтинговые оценки Документы оформления результатов анализа Бестекстовый анализ на основе систематизированной информации Графики, диаграммы и т.п.

Система потоков нормативно-плановой, учетной и внеучетной информации направлена на получение деловой итоговой информации для выбора управленческого решения. Итоговая информация содержит сведения о результатах аналитических расчетов, об оценках факторных и результативных показателей, о динамике и отклонении себестоимости. К

такому виду информации относятся: расчетная аналитическая информация, документы оформления результатов анализа, отобранная и систематизированная информация, графики, диаграммы и т.п.

Базовой в учетно-аналитической системе является учетная подсистема, так как именно на основе ее информации строится анализ себестоимости продукции. Учетная подсистема обеспечивает постоянное формирование, накопление, классификацию и обобщение необходимой информации. В первую очередь, при анализе себестоимости продукции, аналитики в качестве исходных данных анализа используют данные не финансового и налогового, а управленческого учета.

Одной из составляющих, определяющих качество учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости, является достоверная, систематизированная информация относительно затрат на производство продукции. В частности, для принятия управленческих решений, возникает необходимость применения экономически обоснованной классификации затрат по определенным признакам. Классификация затрат имеет важное значение для совершенствования управленческого учета, планирования, выявления путей и резервов снижения себестоимости продукции.

Для целей финансового учета в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» по экономическим элементам затраты на производство делятся на [12]:

- материальные (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Следует отметить, что перечни экономических элементов затрат в нормативных документах по бухгалтерскому учету и налогообложению не совпадают. В Налоговом Кодексе РФ (гл. 25, ст. 252) расходы группируются по четырем элементам [4]:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

Предприятия, работающие в условиях рыночной конкуренции, не могут ограничиться группировкой затрат по элементам, предусмотренной финансовым и налоговым учетом. Для обеспечения роста прибыльности и рентабельности производства путем оптимизации затрат, необходима реорганизация работы бухгалтерских подразделений путем выделения бухгалтеров, занимающихся управленческим учетом затрат на производство продукции. В рамках такой системы затраты на производство будут учитываться следующим образом (Рис. 2).



Рис. 2. Схема классификации затрат на производство

В рамках управленческого учета руководство организации самостоятельно принимает решение, в каких разрезах классифицировать затраты на производство. Универсальной системы классификации затрат подходящей любой организации не существует, так как все предприятия отличаются размерами, особенностями технологии, техники и организации

производства, номенклатурой, возможностями организации учета, а так же целями управленческого учета затрат.

Целями управленческого учета затрат по различным признакам могут быть:

- калькулирование и оценка готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг;
- принятие управленческих решений и планирование затрат;
- контроль и регулирование затрат.

В экономической литературе встречается множество вариантов классификации затрат. Рассмотрим классификацию затрат для целей калькулирования и оценки стоимости произведенной продукции отдельными современными отечественными экономистами.

Варианты классификации затрат на производство для калькулирования и оценки произведенной продукции экономистами Карповой Т.П., Демной И.Д. и Вахрушевой О.Б. представлены в таблице 3.

Карпова Т.П. помимо группировки затрат по экономическим элементам, предусмотренной финансовым учетом, в рамках управленческого учета предлагает классифицировать затраты предприятия еще по четырем направлениям: по экономической роли в технологическом процессе, по способу включения в себестоимость продукции, по временным периодам и по отношению к себестоимости.

По роли в технологическом процессе изготовления продукта и целевому назначению затраты подразделяются на: основные – непосредственно связанные с процессом производства (затраты на сырье, материалы и полуфабрикаты, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели и т. д.); и накладные – затраты, образующиеся в связи с организацией, обслуживанием производства, продажей товаров и управлением.

По способу включения в себестоимость затраты организации делят на: прямые – затраты на производство конкретного вида товара (сырье,

материалы, заработная плата производственных рабочих и т. д.); косвенные – связанные с выпуском нескольких видов товаров (затраты по управлению и обслуживанию производства).

Таблица 3

Варианты классификации затрат для калькулирования и оценки  
произведенной продукции

Классификационный признак затрат	Карпова Т.П.	Вахрушева О.Б.	Демина И.Д.
По экономическому содержанию	По экономическим элементам	По элементам и статьям калькуляции	По элементам и статьям калькуляции
По экономической роли в технологическом процессе	Основные и накладные	Основные и накладные	Основные и накладные
По составу		Одноэлементные и комплексные	Одноэлементные и комплексные
По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные	Прямые и косвенные	Прямые и косвенные
В зависимости от периодичности возникновения			Текущие и единовременные
По участию в процессе производства		Производственные и внепроизводственные	Производственные и непроизводственные затраты
По эффективности			Производительные и непроизводительные затраты
По возможности нормирования			Нормируемые и ненормируемые
По временным периодам	Входящие и истекшие	Входящие и истекшие	Затраты предшествующих периодов, расчетного (отчетного) периода и будущих периодов
По отношению к планированию		Планируемые и непланируемые	
По отношению к себестоимости	Включаемые в себестоимость и затраты отчетного периода	Включаемые в себестоимость и затраты отчетного периода	Включаемые и не включаемые

Для калькулирования себестоимости, оценки активов и исчисления прибыли предприятия важную роль играет распределение затрат между запасами и реализованной продукцией. Это является предпосылкой для разделения затрат на входящие – от которых ожидается доход в будущем и истекшие – которые принесли доход и потеряли способность принести его в будущем. К входящим относят затраты, формирующие стоимость незавершенного производства и продукции на складе. К истекшим относят затраты формирующие себестоимость реализованной продукции.

Поскольку в себестоимость продукции включаются не все затраты отчетного периода, а лишь непосредственно относящиеся к ней, имеет смысл разделение затрат на затраты отчетного периода – то есть не включаемые в себестоимость расходы и затраты, включаемые в себестоимость.

Более широкий перечень затрат сгруппированных по определенным признакам дает кандидат экономических наук, профессор Вахрушева О.Б.

Помимо предложенных Карповой Т.П. критериев деления затрат, Вахрушева О.Б. предлагает в рамках управленческого учета для целей исчисления себестоимости продукции группировать затраты: по составу, по участию в процессе производства, по отношению к планированию.

По составу затраты подразделяют на одноэлементные (материалы, заработная плата, амортизация и т.п.) и комплексные – состоящие из нескольких элементов (общепроизводственные, общехозяйственные расходы).

По участию в процессе производства выделяют производственные – связанные с производством продукции и внепроизводственные – расходы на продажу.

По отношению к планированию на предприятии выделяют затраты: планируемые – производительные расходы организации, предусмотренные сметой затрат на производство и непланируемые – непроизводительные расходы, которых можно было избежать (потери от брака, простоев).

Наиболее объемную классификацию затрат из представленных предлагает автор учебника «Управленческий учет» Демина И.Д. Данная классификация дополнительно включает группировку затрат: в зависимости от периодичности возникновения, по эффективности, по возможности нормирования.

В зависимости от периодичности возникновения затраты подразделяются на текущие (имеющие периодичность возникновения: затраты на сырье и материалы, заработную плату основных производственных рабочих) и единовременные (однократные затраты: на подготовку и освоение новых производств и т.п.).

По эффективности различают производительные и непроизводительные затраты. Производительными являются затраты на производство продукции определенного качества при эффективной технологии и организации производства. Непроизводительные затраты возникают вследствие нарушения технологии и организации производства (потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.д.).

По возможности нормирования затраты подразделяются на нормируемые и ненормируемые. Нормируемые затраты определяются в организации исходя из особенностей технологического процесса включаются в нормативную базу материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и т.д.). По ненормируемым затратам нормы не устанавливаются. Это связано либо с большими трудозатратами, либо с качественными характеристиками таких затрат (потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.д.).

Руководство предприятия самостоятельно выбирает систему классификации затрат исходя из специфики производства, перечня и мест возникновения затрат, сформированной системы учета и контроля. Экономически обоснованная классификация затрат имеет важное значение для анализа и управления себестоимостью продукции на предприятии. Она дает возможность для оперативного анализа затрат включаемых в



себестоимость продукции, для обеспечения управленческого персонала информацией, необходимой для анализа и управления себестоимостью продукции.

В учебнике по экономическому анализу по редакцией Л.Т. Гиляровской отмечено: «Управленческие решения — это плод творческого подхода на грани искусства, часто базирующийся на интуиции менеджера» [68]. Однако, авторы подчеркивают, что соответствующая деловая информация облегчает правильный выбор. Особенно когда речь идет о себестоимости продукции, эффективность системы управления себестоимостью во многом зависит от организации экономического анализа себестоимости продукции, которая требует формирования качественного учетно-аналитического обеспечения данного процесса.

Далее более подробно остановимся на способах учета затрат, включаемых в себестоимость продукции и исследуем методические аспекты учета затрат как информационной базы для анализа себестоимости продукции.

1.3. Методические аспекты учета затрат как информационной базы для анализа себестоимости продукции, отечественный и зарубежный опыт.

Процесс производства – это процесс соединения живого труда со средствами производства. Поскольку процесс производства протекает непрерывно, он требует непрерывных затрат труда и средств производства, то есть непрерывное функционирование и возобновление процесса производства связаны с определенными затратами.

Затратам в управленческом учете отведена особая первостепенная роль. Руководителям предприятий требуется информация о затратах на всех этапах хозяйственной деятельности. Данных финансового бухгалтерского учета о величине затрат в целом по предприятию недостаточно для принятия решений по оперативному, тактическому и стратегическому управлению.

«Разные затраты — для разных целей» — исходный принцип, положенный в организацию управленческого учета.

Калькулирование себестоимости продукции – один из важнейших инструментов, используемых при решении ряда задач по управлению предприятием. Сущность данного понятия заключается в совокупности приемов исчисления фактической себестоимости вырабатываемой предприятием продукции. Результатом калькулирования является калькуляция – бухгалтерский расчет затрат на производство и сбыт продукции в денежном выражении.

Большое значение для правильного определения себестоимости продукции имеет выбор метода калькулирования. Под методом калькулирования принято понимать определенную совокупность приемов организации документирования и порядок отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции [30].

Существует множество методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, разные авторы классифицируют методы различными способами. Например В. П. Суйц предлагает классификацию методов калькулирования себестоимости, которая представлена на рис. 3.

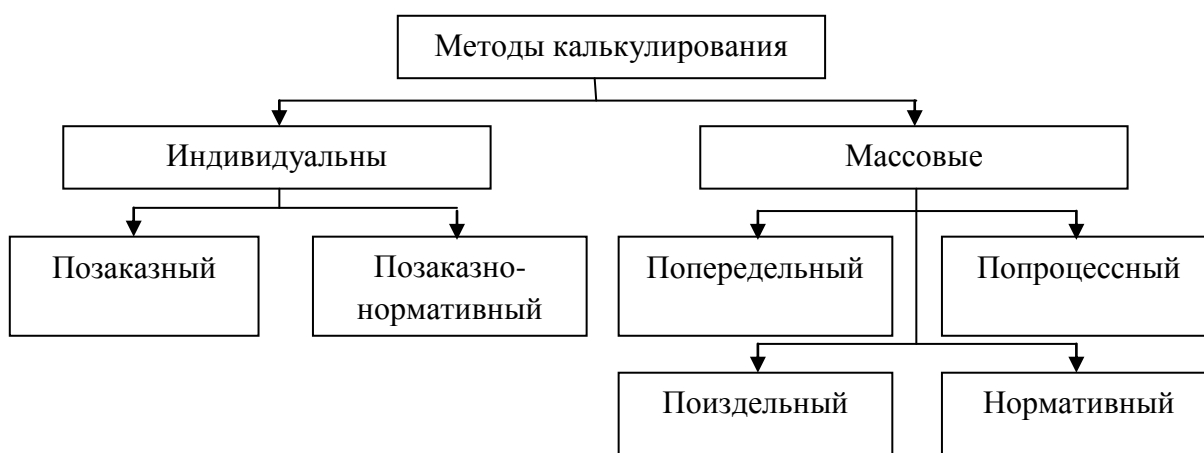


Рис. 3. Методы калькулирования себестоимости продукции [64, с. 84]

Д. В. Лысенко использует классификацию методов в зависимости от полноты расчета себестоимости (полная производственная, сокращенная производственная себестоимость), от управленческих целей (абсорбционная себестоимость, «директ-кост»), от применения методов контроля и планирования затрат (фактический, нормативный метод), в зависимости от типа производства (позаказный, попроцессный) [53].

Рассмотрим методы калькулирования себестоимости по объектам затрат [30]:

- попроцессный;
- попередельный;
- позаказный;
- АВС.

1. Попроцессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности, в энергетике, химической и бумажной промышленности, в строительных организациях, а так же на предприятиях где производятся один-два вида продукции. При этом методе все затраты на выпуск, включая расходы на обслуживание производства и управление относят к себестоимости непосредственно, разделив на количество добытой или произведенной продукции.

В производствах, где производится один вид продукции и не возникает запасов, применяется метод простого одноступенчатого калькулирования [30]:

$$C_{ед} = \frac{З}{V}, \quad (1)$$

- где  $C_{ед}$  – себестоимость единицы продукции;
- $З$  – совокупные затраты;
- $V$  – объем произведенной продукции.

На предприятиях, где реализуется не вся произведенная продукция, себестоимость рассчитывается методом простого двухступенчатого калькулирования [30]:

$$C_{ед} = \frac{З}{V} + \frac{У + К}{V_p}, \quad (2)$$

где  $C_{ед}$  – себестоимость единицы продукции;

$З$  – совокупные затраты;

$V$  – объем произведенной продукции;

$У$  – управленческие расходы;

$К$  – коммерческие расходы;

$V_p$  – объем реализованной продукции.

Несмотря на то, что попроцессный метод имеет некоторые особенности при использовании в разных отраслях промышленности, существует ряд требований при учете затрат к нему:

- четкое определение центров затрат, все затраты необходимо распределять по их центрам;
- тщательное ведение записей о количестве единиц выпущенной продукции и полуфабрикатов собственного производства; строгий контроль затрат на каждый производственный процесс;
- усреднение себестоимости на единицу продукции (с учетом незавершенного производства);
- рассмотрение затрат на полуфабрикаты собственного производства выпущенные на каждой предыдущей стадии, как затрат для каждой последующей стадии;
- четкое определение процедуры распределения затрат если производится два и более видов продукции, либо когда в процессе производства получается побочная продукция.

2. Попередельный метод как правило применяется на предприятиях, производство на которых характеризуется комплексным использованием сырья, а также в некоторых отраслях производства с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько технологических операций – переделов.

При попередельном методе затраты на производство учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по технологическим операциям.

Учет затрат и количества изготовленных полуфабрикатов организуют по каждому переделу. Себестоимость единицы продукции рассчитывается по формуле [30]:

$$C = Z_{\text{пр1}}/X_1 + Z_{\text{пр2}}/X_2 + Z_{\text{пр3}}/X_3 + \dots + Z_{\text{упр.}}/X_{\text{пр.}}, \quad (3)$$

где  $C$  – полная себестоимость единицы продукции, руб;

$Z_{\text{пр1}}, Z_{\text{пр2}}, Z_{\text{пр3}}$  – совокупные производственные издержки каждого передела, руб.;

$Z_{\text{упр.}}$  – управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

$X_1, X_2$  – количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

$X_{\text{пр.}}$  — количество проданных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

Различают два вида попередельного метода учета затрат – бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.

При бесполуфабрикатном варианте в бухгалтерском учете движение полуфабрикатов не фиксируется. Контроль их движения осуществляется по данным оперативного учета в натуральном выражении, который ведут в

цехах. Себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяется, а лишь исчисляется себестоимость готового продукта.

При полуфабрикатном методе движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют записями в регистрах бухгалтерского учета, а себестоимость полуфабрикатов исчисляют после каждого передела, что обеспечивает информацию о себестоимости полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и потому способствует более действенному контролю за показателем себестоимости продукции.

3. При позаказном методе калькулирования себестоимости, в качестве объекта учета затрат выступает производственный заказ, открываемый на индивидуально или мелкосерийно изготавливаемое изделие, серию изделий или часть изделия (в судостроении, тяжелом машиностроении, строительстве, производстве турбин и т.д.). При этом себестоимость каждого отдельного заказа определяется после завершения работ [30].

Этапы позаказного метода калькулирования себестоимости продукции представлены в схеме на рисунке 4.

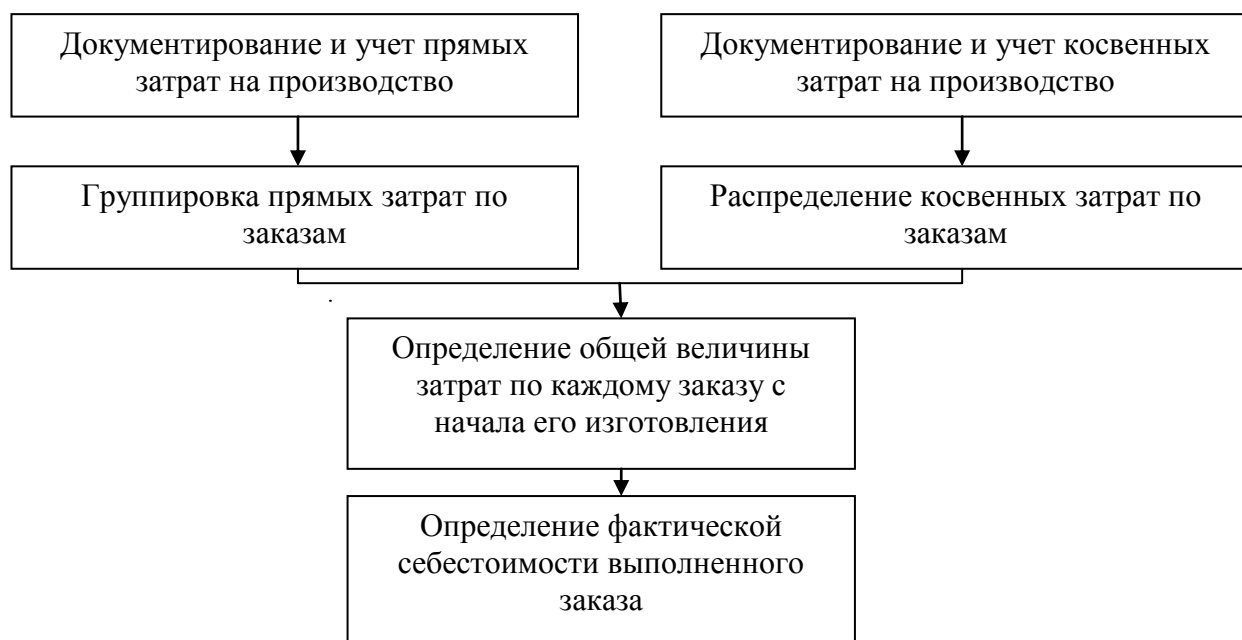


Рис. 4. Этапы позаказного метода калькулирования себестоимости продукции [64, с. 99]

Обязательным условием применения позаказного метода является открытие производственных заказов. На основе утвержденного плана производства, планово-производственная служба предприятия заполняет бланк заказа (открывает заказ). Принятые к производству заказы регистрируются, им присваиваются очередные (с начала года) номера, которые становятся их кодами до окончания исполнения. После открытия заказа на изделие или работу вся первичная технологическая и учетная документация должна составляться с обязательным указанием кода (шифра) заказа. Копия извещения об открытии заказа передается в бухгалтерию, и на ее основании заводится карта аналитического учета затрат по данному заказу [30].

Движение затрат при позаказном калькулировании себестоимости проходит две стадии: начисление понесенных затрат и отнесение начисленных затрат на заказ. При этом движение затрат идет параллельно с физическим движением материалов и труда по мере их превращения в готовый продукт.

Учет затрат по заказам ведется на основании первичных документов с помощью типовых ведомостей и разрабатываемых в условиях конкретного предприятия.

Накладные затраты распределяются между заказами способом, определенным организацией в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Распределение накладных расходов является серьезной проблемой данного метода, поскольку их величина ежемесячно изменяется, а время окончания заказов не совпадает с окончанием отчетного периода. Наиболее распространенным путем решения данной проблемы является определение индивидуального нормативного коэффициента.

Нормативный коэффициент рассчитывается в несколько этапов.

На первом этапе составляется прогноз накладных расходов на основе динамики затрат по всем производственным подразделениям (например прогнозируется сумма накладных затрат в размере 60000 р.).

Далее выбирают критерий для распределения накладных расходов и планируют его величину (например расчетное число машино-часов на следующий период составляет 50 машино-часов).

Далее прогнозируемую на предстоящий период величину накладных расходов следует поделить на прогнозируемое количество выбранного носителя расходов и определяют нормативный коэффициент.

– деление прогнозируемой на предстоящий период величины накладных расходов на прогнозируемое количество выбранного носителя расходов и определение нормативного коэффициента (в нашем случае это  $60\,000 / 50 = 1200$  р./маш.-час.) [53].

Далее накладные расходы относятся на изготавливаемую продукцию с использованием полученного коэффициента – на каждый час машинного времени будет относиться по 1200 р. накладных расходов. На сумму избыточно распределенных или недораспределенных накладных затрат корректируется финансовый результат в конце отчетного периода.

При использовании данного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетная калькуляция составляется только после выполнения заказа. Время составления отчетной калькуляции может не совпадать со временем составления периодической бухгалтерской отчетности.

Преимуществом позаказного метода калькулирования себестоимости является то, что он позволяет сопоставлять затраты между заказами, показывает наиболее и наименее рентабельные заказы. Недостатком этого метода является его трудоемкость.

4. ABC (пооперационный) метод – новый и пока еще не используемый в России метод калькулирования себестоимости. Широкое распространение данный метод получил на европейских и американских предприятиях.

ABC – это особый метод распределения затрат, который описывает все основные операционные виды деятельности, классифицирует по ним



затраты, минимизирует или элиминирует не добавляющие стоимости виды деятельности и распределяет затраты по источникам их возникновения. Метод ABC основан на том, что затраты образуются в результате выполнения определенных операций.

Система ABC чаще всего используется как вспомогательная, она используется для принятия внутренних управленческих решений.

Данная система отлична от традиционных тремя основными позициями [33]:

- непроизводственные расходы, так же как и производственные могут быть отнесены на продукты, но только на основании причинно-следственных связей;

- в составе себестоимости продукта могут не учитываться некоторые из производственных расходов;

- в процессе учета используются различные группировки накладных расходов, каждая из которых распределяется на продукты и другие объекты учета затрат с использованием своего собственного измерителя деловой активности.

В системе учета затрат по функциям под функцией понимается деятельность, которая вызывает потребление ресурсов.

Группа расходов – это «корзина», в которой накапливаются расходы, связанные с некоторым измерителем деловой активности (количеством выполняемой функции) в системе ABC. Измеритель активности – это база распределения затрат. Существуют два типа измерителей: операционные факторы – это измеритель количества произведенных операций; временные факторы – определяют количество времени, требующегося для совершения действия [33].

Учет затрат по функциям предусматривает наиболее строгий подход к включению накладных затрат в себестоимость продукции и обеспечивает руководителей информацией, имеющей важное значение для принятия решений. При этом учет организуется в несколько этапов [30]:

1. разделение производственного процесса на составляющие функции;
2. определение затрат по каждой функции;
3. определение носителя затрат по каждой функции;
4. отнесение затрат на носители.

Система распределения накладных расходов представлена на рис. 5.

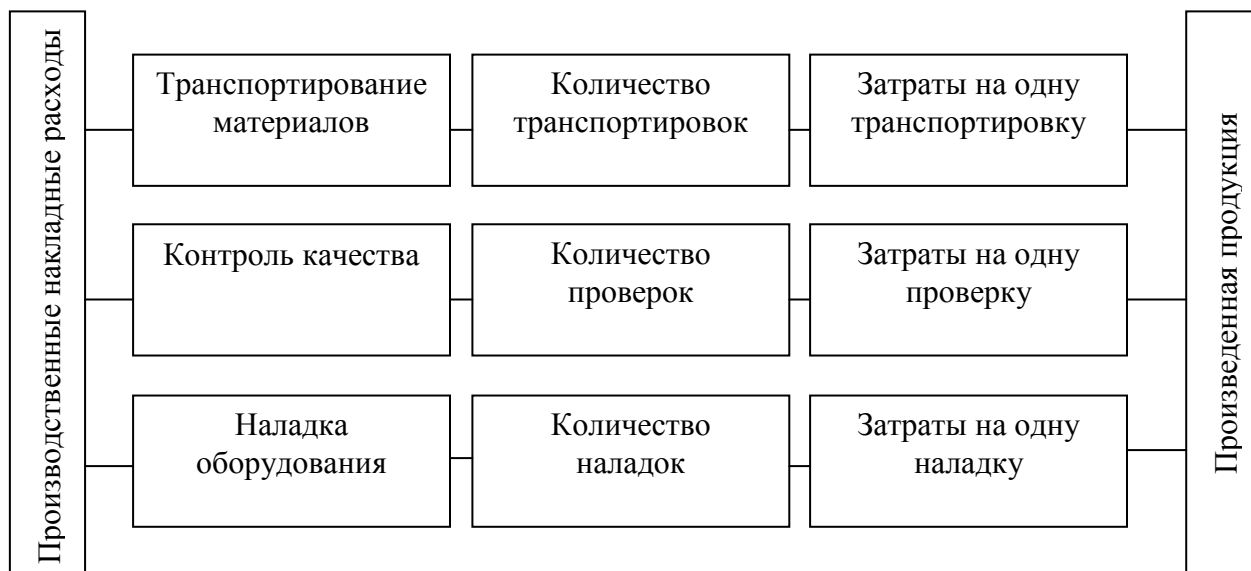


Рис. 5. Схема методов ABC [64, с.157]

Очень важным моментом является разложение сложных операций на простейшие составляющие и возможность использования разных носителей затрат для различных составляющих.

Данный метод позволяет:

- учитывать динамику накладных расходов;
- анализировать изменение их общего уровня;
- определять причины возникновения данного вида затрат;
- применять наиболее обоснованную базу распределения

накладных расходов.

Схема метода ABC представлена в таблице 4.

Данной системе присущи следующие особенности:

- себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат;

- постоянные расходы не включаются в себестоимость, а списываются на дебет счета финансовых результатов;
- схема построения отчетов о доходах многоступенчатая: рассчитывается маржинальная и чистая прибыль.

Таблица 4

Построение системы распределения накладных расходов по методу ABC [64, с.159]

Центры затрат	Базы распределения
Деятельность, связанная с выпуском продукции	Пропорционально машино-часам
Деятельность, связанная с закупками	Количество заказов на закупку
Деятельность, связанная с организацией производства	Количество циклов организации производства

Последовательность выполнения учетных процедур при применении метода «Директ-кост» представлена на рисунке 6.

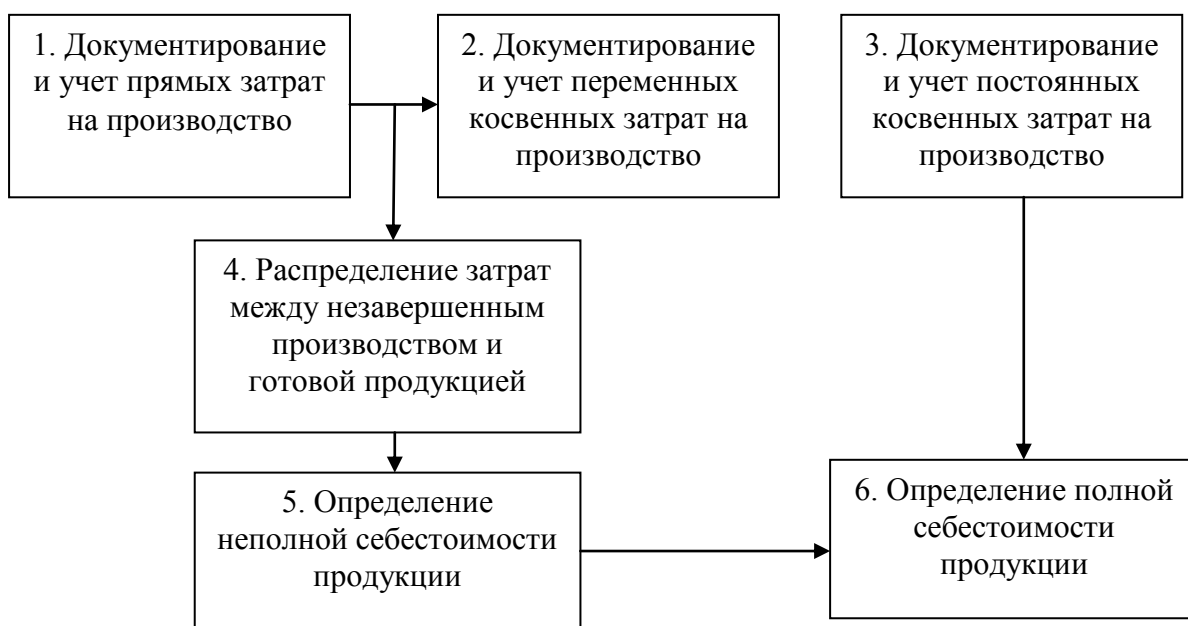


Рис. 6. Последовательность процедур учета затрат по методу «директ-костинг» [64, с. 108]

Система «директ-кост» широко применяется в большинстве стран с развитой рыночной экономикой. Однако во многих странах, включая Россию,

данный метод не рекомендуется использовать для финансовой отчетности и для налогообложения. Однако он может быть успешно применен в рамках управленческого учета для осуществления экономического анализа, контроля и принятия верных управленческих решений.

Маржинальная прибыль (маржинальный доход) рассчитывается по формуле [30]:

$$M_d = B - Z_{\text{пер}}, \quad (4)$$

где  $M_d$  – маржинальная прибыль;

$B$  – выручка;

$Z_{\text{пер}}$  – переменные затраты.

Маржинальный доход на единицу (ставку покрытия) рассчитывают по формуле [57]:

$$M_{\text{д.ед.}} = C_{\text{ед.}} - Z_{\text{пер. ед.}}, \quad (5)$$

где  $M_{\text{д.ед.}}$  – маржинальный доход на единицу продукции;

$C_{\text{ед.}}$  – цена единицы продукции;

$Z_{\text{пер. ед.}}$  – переменные затраты на единицу продукции.

С помощью показателя маржинального дохода на единицу продукции можно найти точку безубыточности (критический объем производства) [57]:

$$V_{\text{кр}} = Z_{\text{пост.}} / M_{\text{д.ед.}}, \quad (6)$$

где  $V_{\text{кр}}$  – критический объем производства, при котором доходы равны расходам организации;

$Z_{\text{пост.}}$  – постоянные затраты;

$M_{\text{д.ед.}}$  – маржинальный доход на единицу продукции.

На основе данных, полученных с помощью «директ-костинга» обосновывают оптимальный объем производства, целесообразность принятия отдельных заказов, цены на новую продукцию. Таким образом, «директ-костинг» можно рассматривать как инструмент, необходимый для проведения анализа взаимосвязи затрат с объемом производства и прибылью. Он помогает менеджерам подготовить информацию, необходимую для определения будущей цены производимой продукции, выбора поставщиков, анализа процесса производства и других актуальных задач в рамках управленческого учета конкретного предприятия.

Во многих странах метод «директ-кост» не рекомендуется использовать для составления финансовой отчетности и налогообложения. Он применяется именно в управленческом учете для осуществления контроля, экономического анализа и принятия управленческих решений.

Следующая система, которая применяется в управленческом учете – система «Стандарт-кост». Эта система предполагает введение понятия нормативных затрат, то есть все затраты, влияющие на счета запасов и себестоимость реализованной продукции, показываются в виде нормативных (предопределенных), а не в виде фактических затрат, имевших место.

Нормативные затраты представляют собой тщательно предопределенные затраты, которые обычно выражаются в расчете на единицу продукции. Расчет нормативных затрат производится на основе инженерных оценок и расчетов, прогнозов о потреблении, изучении трудовых операций и зависят от типа и качества материалов, оборудования, квалификации рабочей силы [64].

Учет затрат по нормативам представляет собой целостную концепцию. При применении ее в полном объеме все данные о фактически производственных затратах замещаются их нормативными значениями. Отдельно ведутся записи о фактических затратах и в конце отчетного периода фактические данные сравнивают с нормативами, выявляют отклонения и его причину. Анализ отклонений является эффективным

инструментом контроля и управления затратами и себестоимостью продукции.

Схема действия системы «Стандарт-кост» представлена на рисунке 7.



Рис. 7. Схема действия системы «стандарт-костинг» [64, с.116]

Достоинства системы «Стандарт-кост»:

- обеспечение руководства информацией об ожидаемых затратах;
- установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости;
- обеспечение оперативного управления затратами на основе анализа отклонений от норм;
- контроль за затратами на всех уровнях управления производством.

Недостатки системы:

- высокая стоимость процесса внедрения и поддержания системы;
- неэффективность в условиях нестабильности;
- односторонняя оценка – акцент на анализе узкого ряда финансовых показателей (не учитывается качество продукции, время

освоения производства новых изделий, удовлетворенность потребителей и т. д.)

Данная система применяется на производственных предприятиях, где легко определяются количество и затраты на ресурсы, которые необходимы для производства продукции. Кроме того система «Стандарт-кост» может быть эффективно использована на предприятиях, где предоставляемые услуги могут быть подразделены на ряд стандартных операций (гостиничный бизнес). Применение данной системы возможно даже в том случае, когда конечная продукция не является стандартной, в этом случае нормативные затраты можно установить для отдельных компонентов готовой продукции и сравнить их с фактическими значениями.

По оперативности учета и контроля затрат различают учет по фактическим и нормативным затратам.

Нормативный метод предполагает разработку норм и нормативов на используемые в производстве ресурсы, составление плановых калькуляций, выявление и анализ отклонений фактических затрат от норм, а так же мест и причин их возникновения.

Данный метод применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Его сущность заключается в следующем:

- разработка нормативов затрат и плановых калькуляций;
- корректировка норм в течение отчетного периода под воздействием изменившихся условий производства, цен на ресурсы;
- учет фактических производственных затрат и их разделение на расходы по нормам и расходы с отклонением от норм;
- анализ причин отклонений от норм;
- определение фактической себестоимости путем суммирования нормативных затрат, изменений норм и отклонений.

Особенность использования счета 40 состоит в выявлении отклонений фактической себестоимости готовой продукции от нормативной, а также в возможности списания отклонений сразу на себестоимость реализованной продукции. Как следствие, готовая продукция на складе также оценивается по нормативной себестоимости. Такой порядок ведения счета 40 создает реальные предпосылки для практического использования в российском учете системы «стандарт-кост» [30].

Для практического применения можно представить следующую схему бухгалтерских записей при использовании нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости (Таблица 5).

Таблица 5

Схема бухгалтерских записей при использовании нормативного метода учета затрат [30]

1. Отражение фактических затрат на производство продукции	Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счетов 10,70,69,02
2. Фактическая себестоимость выпущенной производством продукции, сданных работ и оказанных услуг отражается на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	Дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» Кредит счета 20 «Основное производство»
3. Выпущенную продукцию из производства приносят на склад (ежедневно) по нормативной себестоимости	Дебет счета 43 «Готовая продукция» Кредит счета 40 «Выпуск продукции»
4. Отгружают (ежедневно) продукцию покупателю и списывают нормативную себестоимость готовой продукции (работ, услуг)	Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счета 43 «Готовая продукция»
6. Списывают отклонение: Если фактическая с/ст больше нормативной Если фактическая меньше, то красное сторно	Дебет счета 90 Кредит счета 40 Сторно Дебет счета 90 Кредит счета 40

Заключительным этапом калькулирования себестоимости по нормативному методу является определение фактической себестоимости продукции. Фактическая себестоимость продукции определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам с величиной отклонений от норм и величиной изменений норма по формуле:



$$Z_{\text{ф}} = Z_{\text{н}} + O + И [9], \quad (7)$$

где  $Z_{\text{ф}}$  – фактические затраты;

$Z_{\text{н}}$  – нормативные затраты;

$O$  – величина отклонений от норм;

$И$  – величина изменений норм.

Сумму отклонений фактических показателей затрат от нормативных выявляют с помощью метода документирования или инвентарным методом. При этом оперативный учет затрат по нормам и учет отклонений ведут только по прямым расходам. В свою очередь, отклонения по косвенным расходам подлежат распределению между видами производимой продукции в конце месяца.

Нормативный метод калькулирования способствует обеспечению оперативного контроля за затратами на производство путем обособленного учета затрат по текущим нормам и отклонений от норм и их изменений.

Авторы сборника «Бухгалтерский управленческий учет», М. В. Боровицкая, В. Н. Тунегова делают вывод о том, что «нормативный метод в целом достаточно эффективно решает задачу управления затратами. В частности, он предоставляет возможность контроля над затратами путем сравнения фактических значений с нормативными. Кроме того, руководителю предоставляется возможность оперативно принимать меры в ходе производственного процесса, а не только по окончании отчетного периода. Но, в то же время, имеется и ряд недостатков, выявленных в ходе использования нормативного метода. Например, увеличение трудоемкости учетно-вычислительных работ и необходимость организации учета как в пределах норм затрат, так и по отклонениям от них» [30].

Однако, следует отметить, что большинство отечественных предприятий отдает предпочтение фактическому методу учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, сущность которого заключается

в последовательном накоплении затрат и отнесении их на объекты калькулирования после совершения хозяйственных операций.

Принципы фактического метода калькулирования себестоимости [30]:

- полное и документальное отражение затрат;
- регистрация затрат в момент их возникновения;
- локализация затрат по определенному признаку;
- отнесение фактических затрат на объекты их учета;
- сравнение фактических затрат с плановыми.

При данном методе накапливается информация только о фактической себестоимости, что затрудняет проведение анализа и оперативного контроля за затратами.

Следует отметить, что в данной работе рассмотрены далеко не все методы калькулирования себестоимости, а только те, которые наиболее применимы на Российских предприятиях в целях управленческого учета. Существует множество других методов, широко распространенных в мировой практике: «кайзен-костинг», «таргет-костинг», система «точно в срок» и другие. Методы калькулирования себестоимости продукции в управленческом учете возможно сочетать любыми способами, главное чтобы они наиболее полно отражали действительные или планируемые затраты на конкретный вид продукции.

Далее исследуем учетно-аналитическое обеспечение анализа себестоимости на примере общества с ограниченной ответственностью «Океан».

## 2. Учетно-аналитическое обеспечение анализа себестоимости

### ООО «Океан»

#### 2.1. Техничко-экономическая характеристика ООО «Океан»

ООО «Океан» является специализированной сельскохозяйственной организацией по производству и реализации сельскохозяйственной продукции.

ООО «Океан» действует на основании Устава, представленного в приложении 1. ООО «Океан» является полностью самостоятельным предприятием, строит свои отношения с другими хозяйственными субъектами рынка на основе договорных отношений. ООО «Океан» является юридическим лицом, имеет в собственности обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом. Общество имеет гербовую печать, штампы со своим наименованием, фирменный знак и бланки со своей символикой, самостоятельный баланс, расчетный и другие счета в рублях в учреждениях банков.

Предметом деятельности является занятие сельскохозяйственным производством. Основным видом деятельности согласно Уставу является выращивание зерновых, технических и прочих сельскохозяйственных культур. Целью деятельности предприятия является получение прибыли, посредством организации сельскохозяйственного производства, получения продукции растениеводства и ее сбыта.

Организационная структура ООО «Океан» представлена на рисунке 8.

Оперативной деятельностью общества руководит директор, который в соответствии с действующим законодательством, несет всю полноту ответственности за последствия принимаемых решений, сохранность и эффективное использование имущества предприятия, а также финансово-хозяйственные результаты его деятельности. Директор обеспечивает соблюдение законности в деятельности предприятия и осуществлении его

хозяйственно экономических связей, использование правовых средств для финансового управления и функционирования в рыночных условиях, укрепления договорной и финансовой дисциплины, регулирования социально-трудовых отношений, обеспечения инвестиционной привлекательности предприятия в целях поддержания и расширения масштабов предпринимательской деятельности.



Рис. 8. Организационная структура ООО «Океан»

Директору предоставлено право: принимать, увольнять и перемещать работников; самостоятельно утверждать штаты; распоряжаться средствами; издавать приказы, распоряжения, поощрять работников, налагать взыскания на них при необходимости; в пределах, установленных законодательством, определять состав и объем сведений, составляющих коммерческую тайну и порядок ее защиты. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно директору. Главный бухгалтер осуществляет организацию бухгалтерского и налогового учета финансово-хозяйственной деятельности организации. Так же в его обязанности входит контроль за экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранностью собственности предприятия.

Так же как и другие предприятия на территории Российской Федерации, не зависимо от формы собственности, система нормативного регулирования ООО «Океан» состоит из документов четырех уровней.

Первый уровень – законодательный. Данный уровень составляют законы и иные законодательные акты (указы Президента, постановления правительства и т.п.), регулирующие прямо или косвенно постановку учета в организации. Особое место в системе нормативного регулирования на предприятии на этом уровне занимает Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [5]. Не менее важное значение имеют Гражданский [1,2], Трудовой и Налоговый [3,4] кодексы Российской Федерации.

Вторым уровнем системы нормативного регулирования бухгалтерского учета на предприятии являются положения по бухгалтерскому учету. В Положениях по бухгалтерскому учету обобщены правила бухгалтерского учета, принципы ведения учета, а так же даны определения основных экономических категорий, относящихся к определенным участкам бухгалтерского учета и т.п.

На третьем уровне системы нормативного регулирования предприятия представлены методические указания и отраслевые рекомендации по ведению бухгалтерского учета. Важнейшим документом третьего уровня является План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. К данному уровню так же относятся многочисленные указания Министерства финансов Российской Федерации.

К четвертому уровню системы регулирования бухгалтерского учета исследуемого предприятия относятся внутрифирменные документы организации, регламентирующие в методические, технические и организационные аспекты ведения бухгалтерского учета. Все это указывается в приказе об учетной политике организации.

Учетная политика общества с ограниченной ответственностью «Океан» сформирована в соответствии с законодательством Российской Федерации лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета организации – главным бухгалтером. Учетной политикой закреплена совокупность способов бухгалтерского учета, используемых обществом, —

первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной жизни предприятия.

Учетной политикой утверждены:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а так же документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации, способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации; порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Для более полного представления о деятельности ООО «Океан», проанализируем основные показатели, характеризующие состояние ресурсов предприятия, эффективность их использования и финансовые результаты за период 2014-2015 гг. (Таблица 6).

Источником информации для анализа послужила бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО «Океан», в частности: Бухгалтерский баланс (Приложение 2) и Отчет о финансовых результатах (Приложение 3).

Отметим относительно высокий показатель темпа роста чистой прибыли, которая изменилась на 35,05 % (135,05 %-100%) или 34 тыс. руб. На данный показатель помимо прибыли от продаж повлияли такие показатели, как проценты к уплате, которые значительно выросли в отчетном периоде, прочие доходы (в том числе субсидии их федерального и регионального бюджета), а так же прочие расходы предприятия, не связанные с основным видом деятельности ООО «Океан» значительно возросли в 2015 году.

Стоимость основных средств ООО «Океан» снизилась на 3,229 тыс. руб., темп снижения стоимости основных средств составил 23,78 % (76,22 % – 100 %) за счет выбытия основных средств. Амортизация в ООО «Океан»

начисляется линейным способом. Переоценки основных средств в отчетном периоде не было.

Таблица 6

Основные технико-экономические показатели ООО «Океан»

Показатели	2014 г.	2015 г.	Отклонение, (+/-)	Темп роста, %
1	2	3	4	5
1. Выручка, тыс.руб.	16672	32525	15853	195,09
2. Себестоимость продаж, тыс.руб.	16570	30504	13934	184,09
3. Прибыль от продаж, тыс. руб.	102	2021	1919	1984,36
4. Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	102	2021	1919	1984,36
5. Чистая прибыль, тыс.руб.	97	131	34	135,05
6. Стоимость основных средств, тыс. руб.	1922	1465	-457	76,22
7. Стоимость активов, тыс. руб.	37942	34713	-3229	91,49
8. Собственный капитал, тыс. руб.	528	659	131	124,81
9. Заемный капитал, тыс. руб.	37414	34054	-3360	91,02
10. Численность ППП, чел.	14	15	1	107,14
11. Производительность труда, тыс.руб. (1/10)	1190,83	2168,33	977,50	182,09
12. Фондоотдача, руб. (1/6)	8,67	22,20	13,53	255,95
13. Оборачиваемость активов, раз (1/7)	0,44	0,94	0,50	213,24
14. Рентабельность собственного капитала по чистой прибыли, % (5/8)*100%	18,37	19,88	1,51	108,21
15. Рентабельность продаж, % (3/1)*100%	0,61	6,21	5,60	1017,14
16. Рентабельность капитала по прибыли до налогообложения, % (4/(8+9))*100%	0,27	5,82	5,55	2168,95
17. Затраты на рубль выручки от продажи, (2/1)*100 коп.	99,39	93,79	-5,60	94,36
18. Рентабельность затрат на производство продукции, (3/2)*100%	0,62	6,63	6,01	1069,35

В результате снижения стоимости основных средств предприятия и увеличения в отчетном периоде показателя выручки, темп роста относительного показателя – фондоотдачи составил 255,95 %, что свидетельствует о значительном повышении эффективности использования предприятием собственных основных средств. Следует отметить, что

показатель фондоотдачи, рассчитанный по данным отчетности ООО «Океан» не учитывает стоимость основных средств, которые учитываются ООО «Океан» на забалансовых счетах.

Стоимость активов ООО «Океан» снизилась на 8,51 % (100% – 91,49%) за счет увеличения стоимости оборотных активов, больший удельный вес – 94,85 % (27423 тыс.руб./28912 тыс.руб.х100%) в 2014 году и 98,31% (25697 тыс.руб./26140 тыс.руб. х100%) в 2015 году среди которых, по данным отчетности ООО «Океан» составляют запасы. По строке запасы отражена стоимость товарно-материальных ценностей, имеющихся на складах ООО «Океан», стоимость непроданной готовой продукции, а так же сюда включены затраты в незавершенном производстве. Оборачиваемость активов выросла на 113,24 % (213,24 %-100%), это является положительной динамикой и свидетельствует об увеличении эффективности использования активов предприятия.

В отчетном году, за счет получения прибыли, увеличился собственный капитал предприятия на 131 тыс. руб. (темп роста 124,81 %), а заемный капитал снизился на 3360 тыс. руб. (темп снижения составил 91,02 %). Рентабельность собственного капитала по чистой прибыли увеличилась, темп роста составил 108,21%.

Средняя численность ППП по данным ООО «Океан» увеличилась на 1 человека, при этом темп роста производительности труда составил 182,09 %. Данный показатель отражает эффективность использования трудовых ресурсов предприятия, путем соотношения выручки и численности производственного персонала. В отчетном периоде на 1 работающего пришлось 2168,33 тыс. руб. выручки за год, а в предыдущем периоде 1190,83 тыс. руб. на 1 работающего.

Вследствие того, что темп роста прибыли превысил темп роста выручки, увеличился показатель рентабельности продаж с 0,61% до 6,21%. Показатель затрат на рубль выручки от продажи, напротив – снизился с 99,39 коп. затрат на 1 руб. выручки, до 93,79 коп.



Важным показателем, характеризующим эффективность основной деятельности предприятия по производству и реализации продукции является показатель рентабельности затрат на производство продукции. Данный показатель отражает уровень прибыли на один рубль затраченных средств. В расчете в целом по предприятию данный показатель в 2014 году составил 0,62%, то есть прибыль, полученная от реализации до налогообложения составила всего 0,62% от затраченных на производство и реализацию средств. В 2015 году данный показатель значительно вырос до 6,63% (темп прироста 1069,35%), но по-прежнему остается на низком уровне и свидетельствует о низкой эффективности затрат на производство и реализацию продукции ООО «Океан».

Таким образом, несмотря на общую положительную динамику, данные анализа свидетельствуют о том, что ООО «Океан» близко к «критической точке». Руководству ООО «Океан» следует обратить особое внимание на динамику показателя себестоимости продукции и его влияние на результативные показатели – прибыль от продаж и чистую прибыль. Необходимо провести анализ затрат по экономическим элементам, анализ себестоимости отдельных видов продукции в разрезе статей калькуляции, факторный анализ себестоимости продукции и анализ операционного рычага.

Результатом работы любого предприятия занятого в сельском хозяйстве, как и любого другого производственного предприятия, является максимизация прибыли и повышение эффективности производственного процесса. Одним из наиболее значимых факторов, который оказывает влияние на показатели прибыльности и рентабельности производства является себестоимость продукции. В связи с этим возникает потребность в анализе и обеспечении управленцев предприятия достоверной и своевременной информацией о показателях себестоимости для последующего принятия ими управленческих решений.

## 2.2. Информационное обеспечение анализа себестоимости продукции ООО «Океан»

В современных условиях работы сельскохозяйственных предприятий особую актуальность приобретают формирование себестоимости, классификация затрат, контроль за соблюдением действующих норм затрат труда и материальных ценностей, а также научно обоснованное калькулирование себестоимости продукции, направленное на ее снижение. Для решения этих задач необходима соответствующая информация. При этом следует учитывать, что сельское хозяйство как специфическая отрасль материального производства характеризуется рядом особенностей. Прежде всего, специфичность сельского хозяйства, а в частности растениеводства заключается в том, что процесс производства помимо зависимости от технологических, вещественных и организационных факторов, еще и подвержен влиянию биологических факторов и климатических условий. В качестве основного средства производства выступает земля, которую заменить ничем иным не возможно. Элементами труда являются живые организмы — сельскохозяйственные растения. При этом сельскохозяйственные растения имеют определенные биологические особенности, которые связаны с тем, что от одной культуры растений получают несколько видов продукции.

Кроме того, подавляющая часть производственного цикла состоит в целенаправленном действии — выращивании живых организмов — сельскохозяйственных растений до определенных кондиций. Со временем производства не совпадает не рабочий день, не календарный год. Для растениеводства характерен гораздо более длительный цикл производства, по сравнению с другими отраслями. Кроме того растениеводство отличается сезонностью работ. Производственные затраты осуществляются неравномерно в течение года. Выход продукции зависит от сроков созревания сельскохозяйственных культур и происходит в период уборки

урожая. От урожая как правило получают основную и побочную продукцию. В процессе производства осуществляются параллельно затраты под урожай текущего года и под урожай будущих лет.

Рассмотрим систему учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции на примере сельскохозяйственного предприятия ООО «Океан».

Бухгалтерский учет в ООО «Океан» подвержен влиянию сезонности в работах и затратах: в сезон основных сельскохозяйственных работ и уборки урожая объем учетных работ возрастает, в период снижения работ и затрат — сокращается. В рамках аналитического учета строго разграничивается учет затрат под урожай текущего года и под урожай будущих лет по видам выполняемых работ, по культурам, к возделыванию которых относятся затраты.

К особенностям бухгалтерского учета в сельскохозяйственной организации ООО «Океан» следует отнести особую значимость бухгалтерского учета и первичной регистрации выхода объема продукции (в момент ее получения), поскольку в сельском хозяйстве в отличие от многих других отраслей отсутствует непосредственная функциональная зависимость между объемом производственных затрат и выходом продукции.

Технологический процесс производства продукции в ООО «Океан» включает в себя несколько этапов:

- подготовка почвы к посеву (пахота, боронование, культивация и т.д.);
- посев;
- уход за растениями;
- уборка урожая.

Следовательно, на исследуемом предприятии неизбежно наличие незавершенного производства.

Рассмотрим информационное обеспечение анализа себестоимости продукции ООО «Океан» (Таблица 7).

Информационной базой для анализа себестоимости продукции исследуемого сельскохозяйственного предприятия являются:

1. Формы типовой годовой финансовой отчетности:
  - «Отчет о финансовых результатах»;
  - «Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах»;
2. Специализированные формы отчетности для сельскохозяйственных организаций:
  - форма № 8-АПК «Отчет о затратах на основное производство»;
  - форма № 9-АПК «Отчет о производстве и себестоимости продукции растениеводства»;
3. Данные синтетического и аналитического учета по счетам затрат.

Таблица 7

Информационная база для анализа себестоимости продукции ООО  
«Океан»

Группы источников информации	Источники информации	Объекты анализа
Формы типовой годовой финансовой отчетности	Отчет о финансовых результатах	Данные Строки 2120 «Себестоимость продаж»
	Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах	Данные раздела 6. Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)
Специализированные формы отчетности для сельскохозяйственных организаций	Форма № 8-АПК «Отчет о затратах на основное производство»	Данные о затратах на основное производство с разбивкой по элементарному признаку и статьям калькуляции
	Форма № 9-АПК «Отчет о производстве и себестоимости продукции растениеводства»	Данные о себестоимости отдельных видов сельскохозяйственных растений
Данные синтетического и аналитического учета по счетам затрат	Счет 20 «Основное производство», счет 23 «Вспомогательные производства», счет 26 «Общехозяйственные расходы»	Данные синтетического и аналитического учета по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы»

Годовая финансовая отчетность содержит такие объекты анализа себестоимости продукции как полная себестоимость продукции («Отчет о финансовых результатах», строка 2120 «Себестоимость продаж») и расходы по элементам затрат («Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах», раздел 6. Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)).

Кроме того, в сельскохозяйственных организациях существуют специализированные формы отчетности, которые содержат открытые для внешних пользователей сведения для анализа себестоимости продукции, производимой на данном предприятии. Форма № 8-АПК «Отчет о затратах на основное производство» дает сведения о затратах на основное производство с разбивкой по элементарному признаку и статьям калькуляции. Форма № 9-АПК «Отчет о производстве и себестоимости продукции растениеводства» содержит сведения о себестоимости отдельных видов сельскохозяйственных растений.

При анализе себестоимости продукции внутренними пользователями с целью принятия управленческих решений, направленных на выявление резервов снижения себестоимости продукции, дополнительным источником информации служат данные синтетического и аналитического учета затрат. Для учета затрат на производство в ООО «Океан» используются следующие синтетические счета:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 26 «Общехозяйственные расходы».

Для учета затрат машинно-тракторного участка на исследуемом предприятии используется счет 23 «Вспомогательные производства». По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» учитываются затраты по видам услуг, оказываемых машинно-тракторным участком. При этом делаются следующие бухгалтерские записи.

Начислена заработная плата работникам машинно-тракторного участка:

- Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»
- Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начислены взносы на социальное страхование работников вспомогательного производства:

- Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»
- Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Списание стоимости материалов, израсходованных для проведения текущего ремонта машин и оборудования и других целей машинно-тракторного парка:

- Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»
- Кредит счета 10 «Материалы».

Начислена амортизация основных средств вспомогательного производства:

- Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»
- Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» и т.д.

По счету 26 «Общехозяйственные расходы» отражаются затраты, связанные с осуществлением хозяйственных операций по использованию материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов в процессе управления организацией и обусловленные ее содержанием как единого имущественно-финансового комплекса.

При осуществлении общехозяйственных расходов в течение отчетного периода составляются бухгалтерские записи.

Начислена заработная плата управленческому персоналу:

- Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»
- Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начислены взносы на социальное страхование управленческого персонала:

- Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»
- Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Списание стоимости материалов, израсходованных для осуществления управленческих функций (канцелярские товары, используемые в бухгалтерии, и т.п.):

- Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»
- Кредит счета 10 «Материалы».

Начислена амортизация основных средств, используемых для нужд управления:

- Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»
- Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» и т.д.

Учет затрат и выхода продукции растениеводства в ООО «Океан» ведется на счете 20 «Основное производство». Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется в разрезе конкретных видов сельскохозяйственных растений, при этом на исследуемом предприятии не организован учет затрат по статьям калькуляции, что на наш взгляд является недостатком учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции ООО «Океан».

Объектами учета затрат в ООО «Океан» выступают: культуры и группы культур, незавершенное производство.

Метод учета затрат используется попроцессный.

При осуществлении затрат на основании первичных документов делаются записи на следующих счетах бухгалтерского учета.

Начислена заработная плата работникам занятым в основном производстве:

- Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство»
- Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начислены взносы на социальное страхование работников основного производства:

– Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство»

– Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Списаны материалы в основное производство:

– Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство»

– Кредит счета 10 «Материалы».

Начислена амортизация основных средств, используемых в растениеводстве:

– Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство»

– Кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

Вспомогательные работы отнесены на основное производство:

– Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство»

– Кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

Общехозяйственные затраты отнесены на себестоимость продукции:

– Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство»

– Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы» и т.д.

Готовая продукция ООО «Океан», полученная в результате сбора урожая, приходится в течении года по плановой себестоимости. При этом делаются следующие записи: Дебет счетов 43,10 Кредит счета 20 субсчет «Растениеводство».

В связи с особенностями процесса производства в ООО «Океан», фактическая себестоимость продукции может быть исчислена только в конце производственного цикла. Поэтому продукция, полученная в течение года,



учитывается в плановой оценке, которая доводится до фактической лишь в конце отчетного года.

Объектами калькуляции ООО «Океан» выступают полноценное зерно и используемые зерновые отходы в весе после доработки. Калькуляционной единицей является 1 ц продукции. Используется метод калькуляции – исключение затрат на побочную продукцию (солому).

Рассмотрим порядок исчисления фактической себестоимости яровой пшеницы.

По данным производственного отчета ООО «Океан» в 2015 году затраты на выращивание яровой пшеницы составили 9 089 300 рублей. Урожай составил 10 598 ц полноценного зерна по плановой себестоимости 570 руб. за ц, 7 165 ц зерновых отходов по плановой себестоимости 310 руб. за ц, и солома по нормативной стоимости 77 000 руб. По данным лабораторного анализа зерноотходы содержат 60 % полноценного зерна.

Для определения фактической себестоимости полученной продукции необходимо сделать следующие расчеты:

1. Определить фактические затраты, относящиеся на зерно и зерноотходы, то есть из общей суммы затрат нужно вычесть нормативную стоимость соломы (9 089 300 руб. – 77 000 руб.). Затраты на зерно и зерноотходы составили 9 012 300 руб.

2. Пересчитать используемые зерноотходы в полноценное зерно ( $7165 \text{ ц} \times 60 : 100$ ). Что составляет в нашем случае 4 299 ц.

3. Определить общее количество полноценного зерна ( $10 598 \text{ ц} + 4 299 \text{ ц}$ ). Получили 14 897 ц.

4. Определить фактическую себестоимость 1 ц полноценного зерна ( $9 012 300 \text{ руб.} : 14 897 \text{ ц}$ ) – 604,97 руб.

5. Следовательно, фактическая себестоимость 1 ц зерноотходов составит 362,98 руб. ( $604,97 \text{ руб.} \times 60 : 100$ ).

После исчисления фактической себестоимости полученной продукции определяют калькуляционную разницу. В нашем случае она составила 604,97

–  $570 = 34,97$  руб. по полноценному зерну и  $362 - 310 = 52$  руб. по зерноотходам.

Полученная калькуляционная разница подлежит списанию дополнительной записью на сумму  $(34,97 \times 10598) 370\,612,06$  руб. по полноценному зерну и  $(52 \times 7165) 372\,580$  руб. по зерноотходам.

Особенности учета затрат и калькуляции себестоимости продукции исследуемого предприятия необходимо учитывать при анализе себестоимости продукции.

Далее перейдем непосредственно к проведению анализа себестоимости продукции на исследуемом предприятии на базу существующего информационного обеспечения и по итогам исследования дадим практические рекомендации по устранению недостатков и совершенствованию учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости общества с ограниченной ответственностью «Океан»

### 3. Анализ себестоимости продукции ООО «Океан»

#### 3.1. Анализ себестоимости продукции по экономическим элементам и статьям калькуляции

При анализе себестоимости продукции наибольшее распространение получили два классификационных признака: экономический элемент и статья калькуляции. Группировка затрат по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции (работ, услуг), каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов. Под экономическим элементом понимают определенный вид затрат, формирующих себестоимость как всей продукции, так и отдельных ее видов, и который на уровне предприятия можно разложить на составные части, т.е. статьи калькуляции.

В годовом «Отчете о финансовых результатах» ООО «Океан» за 2015 год (Приложение 2) по строке 2120 «Себестоимость продаж» отражены показатели общей себестоимости проданной сельскохозяйственной продукции за отчетный (30504 т.р.) и предыдущий год (16570 т.р.). Сравнив данные показатели, нетрудно видеть, что в отчетном периоде показатель себестоимости продаж значительно превышает аналогичный показатель предыдущего года, темп прироста составил  $((30504 \text{ т.р.} / 16570 \text{ т.р.}) \times 100\% - 100\%) 84,09 \%$ . Так как показатель «Выручка» отраженный по строке 2110 отчета тоже значительно вырос и темп прироста составил  $((32525 \text{ т.р.} / 16672 \text{ т.р.}) \times 100\% - 100\%) 95,08\%$  можно сделать вывод, что основной причиной роста себестоимости стало увеличение в 2015 году объемов продажи продукции ООО «Океан». Показатель затрат на рубль выручки от продажи, напротив – снизился с 99,39 коп. затрат на 1 руб. выручки  $((16570 \text{ т.р.} / 16672 \text{ т.р.}) \times 100 \text{ коп.})$ , до 93,79 коп.  $((30504 \text{ т.р.} / 32525 \text{ т.р.}) \times 100 \text{ коп.})$ . Несмотря на положительную динамику, данные показатели свидетельствуют о том, что ООО «Океан» близко к «критической точке». Для выявления причин

высокой себестоимости продукции, производимой ООО «Океан», ее структуры и резервов снижения необходимо проанализировать состав включаемых в себестоимость расходов в разрезе экономических элементов.

Источником Информации для анализа затрат ООО «Океан» по экономическим элементам послужила бухгалтерская (финансовая) отчетность, а именно «Приложения к балансу и Отчету о финансовых результатах», где указываются расходы по обычным видам деятельности по элементам затрат.

В приложении 4 представлены данные из отчетности ООО «Океан» необходимые для анализа затрат предприятия по экономическим элементам.

Необходимые расчеты для анализа структуры и динамики затрат ООО «Океан» по экономическим элементам представлены в Таблице 8.

Таблица 8

Анализ структуры затрат ООО «Океан» по экономическим элементам

Элементы	2014 год		2015 год		Отклонение, (+/-)		Темп прироста, (+/-)
	тыс. руб.	уд.вес, %	тыс. руб.	уд.вес, %	тыс.руб	уд.вес, %	
1. Материальные затраты	15389	56,42	20328	62,33	4939	5,92	32,09
2. Затраты на оплату труда	2438	8,94	2987	9,16	549	0,22	22,52
3. Отчисления на социальные нужды	829	3,04	1024	3,14	195	0,10	23,52
4. Амортизация	652	2,39	505	1,55	-147	-0,84	-22,55
5. Прочие затраты	7970	29,21	7768	23,82	-202	-5,39	-2,53
Итого	27278	100,00	32612	100,00	5334	0,00	19,55

На основании расчетов, представленных в таблице 6 для более наглядного представления структуры затрат ООО «Океан» построим две круговые диаграммы, отражающие долю каждого элемента затрат за 2014 и 2015 года соответственно. Диаграмма за 2014 год представлена на рис. 9.

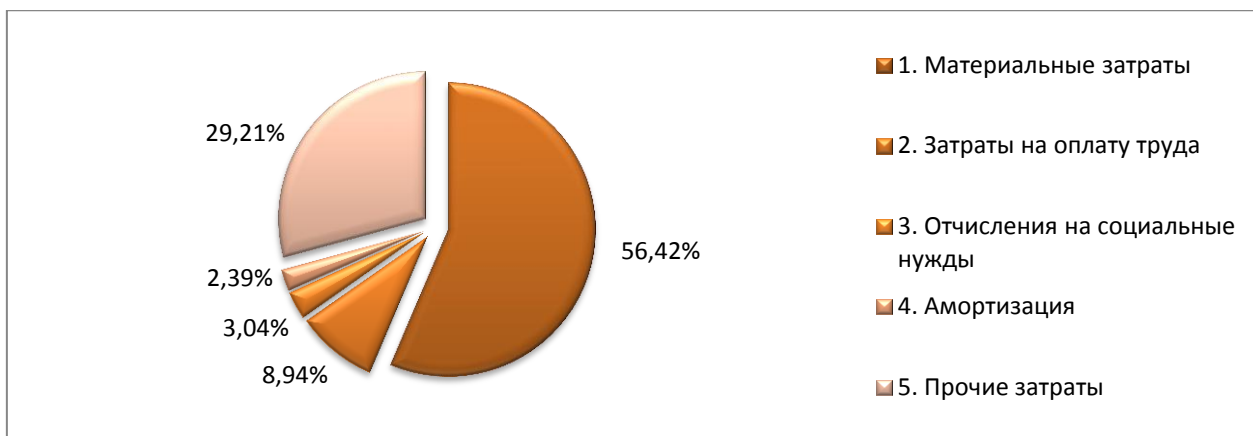


Рис. 9. Структура затрат ООО «Океан» в 2014 году

Диаграмма, отражающая структуру затрат на производство продукции растениеводства, выпущенной ООО «Океан» в 2015 году представлена на рис. 10.

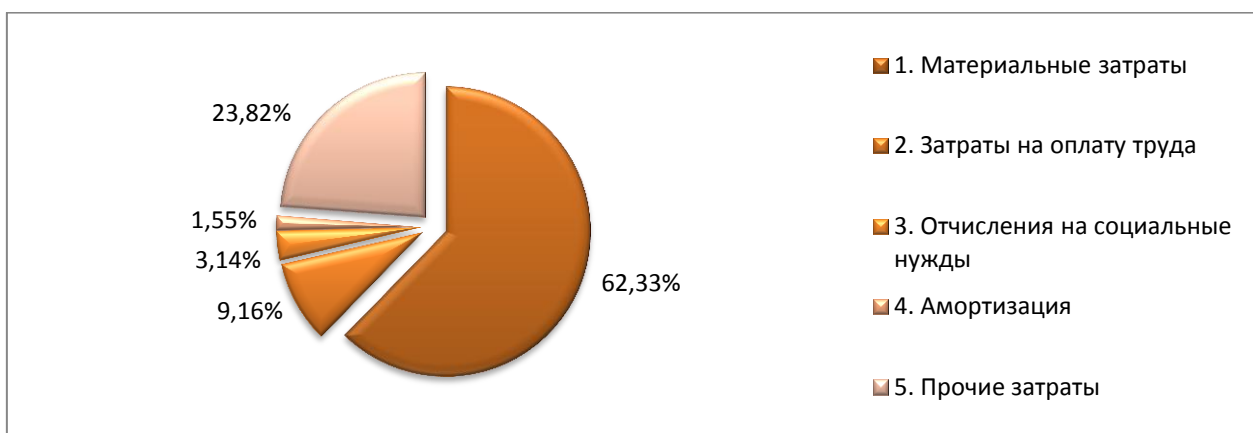


Рис. 10. Структура затрат ООО «Океан» в 2015 году

Из проведенного анализа видно, что из всей совокупности затрат, наибольший удельный вес имеют материальные затраты – 56,42% и 62,33% в 2014 и 2015 годах соответственно. Это свидетельствует о том, что производство ООО «Океан» является материалоемким.

В материальные затраты ООО «Океан» включены следующие статьи затрат: семена и посадочный материал, удобрения, средства защиты растений, нефтепродукты, топливо и энергия на технологические цели, работы и услуги сторонних организаций. Так как удельный вес данных затрат наибольший, при дальнейшем анализе и детализации элементов затрат по статьям калькуляции следует особое внимание уделить материальным

затратам. Возможно, в данном элементе скрыты резервы экономии затрат и снижения себестоимости продукции ООО «Океан».

Затраты на оплату труда составляют значительный вес в структуре себестоимости производства: 8,94% в 2014 году и 9,16% в 2015 году. Отчисления на социальные нужды и амортизация не значительно влияют на себестоимость продукции, так как их удельный вес очень мал.

При дальнейшем анализе по статьям калькуляции следует так же обратить внимание на элемент «прочие затраты». Этот элемент составляет 29,21 % в 2014 году и 23,82 % затрат по обычным видам деятельности в 2015 году. В прочие затраты, директор ООО «Океан», в соответствии с Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 №792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [24], включает: арендную плату (в том числе арендные платежи по арендованным земельным долям); лизинговые платежи (так как принятое лизинговое имущество находится на балансе у лизингодателя); страховые платежи по видам обязательного страхования (включая страховые взносы по страхованию урожая сельскохозяйственных культур; другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг).

В целом, расходы по обычным видам деятельности увеличились на 5334 тыс. руб. (темп прироста составил 19,55%), при этом структура затрат остается относительно стабильной. Наибольший рост наблюдается в части материальных затрат – 4939 тыс. руб. (темп прироста составил 32,09%). Рост материальных затрат может быть связан с расширением производства ООО «Океан», изменением технологии производства, а так же изменением цен на сырье и материалы. Затраты на оплату труда, а соответственно, и на социальные нужды так же выросли на 549 тыс. руб. и 195 тыс. руб. соответственно. Это связано с привлечением дополнительных трудовых ресурсов и индексации заработной платы. Амортизационные отчисления

снизились на 22,55% или 147 тыс руб., так в конце 2014 года имело место выбытие основных средств. Прочие затраты снизились на 2,53 % или 202 тыс. руб.

Таким образом, в 2015 году затраты на производство увеличились на 19,55%, при этом наибольший рост наблюдается в части материальных затрат, темп прироста которых составил 32,09 %, так же выросли затраты на оплату труда (на 22,52 %) и соответственно отчисления на социальные нужды, тем прироста 23,52%.

Для дальнейшего поиска резервов сокращения затрат включаемых в себестоимость продукции, необходимо проанализировать себестоимость отдельных видов сельскохозяйственных растений в разрезе калькуляционных статей.

Проведем анализ себестоимости продукции ООО «Океан» по статьям калькуляции на примере яровой пшеницы, так как данный вид продукции имеет наибольший удельный вес в производстве.

Внутрифирменный анализ затрат по статьям калькуляции для целей управления, проводится, как правило, на основе данных отчетных калькуляций себестоимости продукции. В ООО «Океан» аналитический учет затрат ведется в разрезе конкретных видов сельскохозяйственных растений, но не предусмотрен управленческий учет затрат по статьям калькуляции и не установлен порядок составления отчетных калькуляций себестоимости продукции, что является недостатком действующего информационного обеспечения анализа себестоимости.

Для обеспечения информационной базы анализа себестоимости, на основе данных аналитического учета по счету 20 «Основное производство», были определены суммарные затраты включаемые в себестоимость яровой пшеницы. Проведена аналитическая работа по группировке затрат по статьям калькуляции по элементарному признаку. Суммы затрат, приходящиеся на 1 центнер были определены путем деления общей суммы затрат на объем произведенной продукции (17763 центнера в 2015 году и 9690 центнеров в

2014 году) . На основе полученных данных составлена таблица (Приложение 5), отражающая состав себестоимости яровой пшеницы урожая 2014 и 2015 годов в разрезе калькуляционных статей.

Анализ затрат на производство яровой пшеницы по статьям калькуляции представлен в таблице 9.

Таблица 9

Анализ себестоимости яровой пшеницы по статьям калькуляции

Калькуляционные статьи	Затраты на 1 ц, руб.		Удельный вес затрат, %		Отклонение	
	2014 год	2015 год	2014 год	2015 год	руб.	%
1. Семена и посадочный материал	218,64	143,56	35,12	28,06	-75,08	-7,07
2. Удобрения минеральные и органические	-	-	-	-	-	-
3. Средства защиты растений	7,94	12,40	1,28	2,42	4,46	1,15
4. Нефтепродукты	98,01	104,26	15,74	20,38	6,25	4,63
5. Топливо и энергия на технологические цели	32,01	27,59	5,14	5,39	-4,42	0,25
6. Работы и услуги сторонних организаций	21,14	17,19	3,40	3,36	-3,95	-0,04
7. Заработная плата производственных рабочих	56,72	44,31	9,11	8,66	-12,41	-0,45
8. Премия производственных рабочих	6,37	5,79	1,02	1,13	-0,58	0,11
9. Доплата за сверхурочные работы	18,57	8,84	2,98	1,73	-9,73	-1,26
10. Отчисления на социальные нужды	26,52	17,68	4,26	3,46	-8,84	-0,80
11. Амортизация основных средств	7,05	5,75	1,13	1,12	-1,3	-0,01
12. Ремонт основных средств	3,60	2,93	0,58	0,57	-0,67	-0,01
13. Работы и услуги вспомогательных производств	23,46	27,60	3,77	5,39	4,14	1,63
14. Финансовые затраты	-	-	-	-	-	-
15. Расходы на нужды управления	17,68	18,04	2,84	3,53	0,36	0,69
16. Прочие затраты	84,83	75,76	13,63	14,80	-9,07	1,18
Итого себестоимость	622,54	511,70	100	100	-110,84	-

На основании проведенных расчетов можно сделать вывод о том, что подавляющее большинство калькуляционных статей в расчете на 1 центнер произведенной продукции имеют динамику направленную в сторону снижения в 2015 году по сравнению с 2014 годом, что напрямую связано с ростом урожайности с 10,9 ц/га в прошлом периоде до 16,4 в периоде



отчетном. Наибольшее отклонение наблюдается в части затрат на семена и посадочный материал (-75,08 руб.), кроме того значительно снизились показатели Заработная плата производственных рабочих (-12,41 руб.) и доплата за сверхурочные работы (-9,73 руб.), отчисления на социальные нужды соответственно тоже снизились (-8,84 руб.). Значительно снизился показатель прочих затрат (-9,07 руб.) в составе которого отражаются затраты на аренду земли, лизинг техники и прочие затраты, не отраженные в других статьях.

Расходы на топливо и энергию на технологические цели в расчете на единицу продукции (-4,42 руб.) так же как и расходы на работы и услуги сторонних организаций (-3,95 руб.) снизились. Менее значительно снизились показатели "премия производственных рабочих" (-0,58 руб.), "амортизация основных средств" (-1,3 руб.), "ремонт основных средств" (-0,67 руб.).

В части расходов на средства химической защиты наблюдается рост (+4,46 руб.), что связано с применением в отчетном году более дорогостоящих средств защиты растений. Так как урожайность в отчетном году выросла в том числе благодаря применению данных средств, можно сделать вывод об эффективности дополнительных затрат на средства химической защиты растений. Дополнительная обработка яровой пшеницы средствами защиты растений предполагает дополнительных затрат нефтепродуктов, чем можно объяснить рост статьи "нефтепродукты" (+6,25 руб.). Так же небольшой рост затрат наблюдается в части работ и услуг вспомогательных производств (+4,14) и расходов на нужды управления (+0,36). Данные расходы списываются в себестоимость в конце года в порядке их распределения.

Структура себестоимости яровой пшеницы по отдельным калькуляционным статьям в 2015 году изменилась незначительно. Наибольший удельный вес в структуре затрат имеют затраты на семена и посадочный материал: 35,12% в 2014 году и 28,06% в 2015 году (отклонение -7,07%). Вторая по значению в структуре статья — "нефтепродукты". Ее

удельный вес в 2014 году составлял 15,74%, в 2015 – 20,38% (отклонение +4,63%). Следующая по величине в структуре себестоимости яровой пшеницы статья "прочие затраты", которая в 2014 году составляла 13,63% а в 2015 году выросла на 1,18% и составила 14,8%. Так же значительную роль в себестоимости пшеницы играют затраты на оплату труда производственных рабочих: 9,11% в 2014 и 8,66% в 2015 году (отклонение 0,45%). Остальные затраты составляют менее 6% каждая статья от показателя себестоимости 1 центнера яровой пшеницы и в значительной степени на себестоимость данного вида продукции повлиять не могут.

Таким образом, так как подавляющее большинство калькуляционных статей себестоимости яровой пшеницы имеют тенденцию снижения в отчетном периоде, себестоимость одного центнера яровой пшеницы в 2015 году снизилась на 110,84 рубля (или на 17,8%) и составила 511,7 рублей.

Для последующего выявления факторов, оказавших наибольшее влияние на динамику себестоимости яровой пшеницы и ее рентабельность необходимо провести факторный анализ себестоимости продукции и эффекта операционного рычага.

### 3.2 Факторный анализ себестоимости продукции и эффекта операционного рычага

На следующем этапе анализа необходимо установить факторы и причины изменения себестоимости яровой пшеницы. Себестоимость продукции растениеводства зависит, в том числе, от объемов производства. На объем производства в растениеводстве оказывают влияние такие факторы, как: размер площади посевов, урожайность сельскохозяйственных растений. С увеличением площади посевов и ростом урожайности сельскохозяйственных растений увеличивается и валовой сбор продукции, и наоборот, сокращение площади посевов и снижение показателя урожайности ведет к уменьшению показателя объемов производства. Большое влияние на

объем производства и себестоимость продукции оказывает структура посевов. Если остальные условия остаются неизменными, то чем выше доля высокоурожайных культур в общей посевной площади, тем больше валовой выход продукции и ниже себестоимость единицы и наоборот.

Перечисленные факторы, в свою очередь, так же зависят от определенных причин и обстоятельств. Например от специализации хозяйства, госзаказа на тот или иной вид сельскохозяйственной продукции, внутрихозяйственной потребности в ней, конъюнктуры рынка, наличия земельных, трудовых и материальных ресурсов, экономической эффективности выращивания отдельных культур будет зависеть размер и структура засеянных площадей. От качества земли, количества внесенных удобрений, качества средств защиты растений, метеорологических условий, качества и сорта семян, способов и сроков сева, уборки урожая будет зависеть урожайность возделываемых культур.

Таким образом, на общую величину себестоимости продукции растениеводства могут оказывать влияние такие факторы, как: объем производства, структура посевов, уровень переменных затрат на единицу продукции и суммы постоянных расходов. При увеличении объемов производства возрастают лишь переменные затраты – сдельная заработная плата производственных рабочих, прямые материальные затраты и услуги. Постоянные расходы не зависят от объемов производства, к ним относятся: амортизация, арендная плата, повременная заработная плата рабочих и административно-управленческого персонала.

Общую величину затрат можно представить следующим уравнением:

$$Z_{\text{общ.}} = Z_{\text{пер.ед.}} \times V + Z_{\text{пост.}}, \quad (8)$$

где  $Z_{\text{общ.}}$  – затраты на производство продукции;

$Z_{\text{пер.ед.}}$  – уровень переменных затрат на единицу продукции;

$V$  – объем производства продукции;

$Z_{\text{пост.}}$  – сумма постоянных расходов.

Переменные расходы в себестоимости всего объема растут пропорционально изменению объема производства, а в расчете на единицу продукции они составляют постоянную величину.

Себестоимость 1 ц продукции рассчитывается следующим образом:

$$C = \frac{Z_{\text{пост.}}}{V} + Z_{\text{пер.ед.}}, \quad (9)$$

где  $C$  – себестоимость единицы продукции;

$Z_{\text{пост.}}$  – сумма постоянных расходов;

$V$  – объем производства продукции;

$Z_{\text{пер.ед.}}$  – уровень переменных затрат на единицу продукции.

Распределение перечня затрат ООО «Океан» на переменные и постоянные представлено в приложении 6.

Взаимосвязь объема производства продукции растениеводства и объема суммы затрат должны учитываться при анализе себестоимости как всего объема, так и единицы продукции, сравнивая фактические показатели с плановыми или за прошлый аналогичный период.

Объем производства (валового сбора) продукции растениеводства зависит от посевной площади культур, площади, на которой погибли посевы, а так же от урожайности культур:

$$V = (S_{\text{пос}} - S_{\text{пог}}) \times Y, \quad (10)$$

где  $S_{\text{пос}}$  – посевная площадь культуры;

$S_{\text{пог}}$  – площадь, на которой погибли посевы;

$Y$  – урожайность культуры.

Детерминированная факторная модель себестоимости 1 ц продукции растениеводства:

$$C = Z_{\text{пост}} / ((S_{\text{пос}} - S_{\text{пог}}) \times Y) + Z_{\text{пер.ед.}} \quad (11)$$

Это модель смешанного (комбинированного) типа, которая представляет собой сочетание аддитивной и мультипликативной моделей. В данном случае для измерения влияния факторов можно использовать способ цепной подстановки.

Для применения способа цепной подстановки необходимо определить последовательность факторов. Первый фактор —  $Z_{\text{пост}}$ , так как данный фактор стоит в числителе составной части исследуемой модели, второй и третий факторы соответственно —  $S_{\text{пос}}$  и  $S_{\text{пог}}$ , так как данные факторы являются количественными,  $Y$  — четвертый фактор — качественный и  $Z_{\text{пер.ед.}}$  — пятый фактор, так как является последним по порядку в аддитивной части смешанной модели.

Применим данную модель для факторного анализа изменения себестоимости отдельных видов продукции, производимых ООО «Океан». Источниками информации для факторного анализа себестоимости отдельных видов продукции растениеводства являются данные первичного учета, а также данные учетных регистров, данные аналитического учета затрат по определенным признакам. Так как в ООО «Океан» не организован управленческий учет затрат и не определен порядок деления затрат на переменные и постоянные, для проведения факторного анализа в ООО «Океан» были использованы обобщенные в таблице данные о составе себестоимости по статьям калькуляции для анализа себестоимости яровой пшеницы (Приложение 5). Отраженные в приложении 5 затраты были распределены на переменные и постоянные в порядке, представленном в приложении 6.

Исходные данные для факторного анализа себестоимости 1 ц яровой пшеницы представлены в таблице 10.

Для удобства, проведем анализ влияния факторов на себестоимость 1 ц яровой пшеницы с помощью таблицы 11.

Таблица 10

Данные для факторного анализа себестоимости 1 ц яровой пшеницы  
ООО «Океан»

Показатель	2014 год	2015 год	Отклонение
Затраты постоянные, руб.	1096580	1820169	723589
Площадь посеянная, га	889	1080	191
Площадь погибшая, га	0	0	0
Урожайность, ц/га	10,9	16,45	5,55
Затраты переменные на единицу, руб.	509,38	409,22	-100,16
Себестоимость 1 ц, руб.	622,54	511,7	-110,84
Объем производства, ц	9690	17763	8073

Таблица 11

Факторный анализ себестоимости 1 ц яровой пшеницы ООО «Океан»

Факторы					Результативный показатель	Влияние
Зпост	Спос	Спог	У	Зпер.ед.	С	
1096580	889	0	10,9	509,38	622,54	
1820169	889	0	10,9	509,38	697,22	74,67
1820169	1080	0	10,9	509,38	664,00	-33,22
1820169	1080	0	10,9	509,38	664,00	0,00
1820169	1080	0	16,45	509,38	611,83	-52,13
1820169	1080	0	16,45	409,22	511,7	-100,16

Проведем проверку правильности расчетов: сумма влияний перечисленных факторов должна соответствовать отклонению результативного показателя, то есть равна -110,84. Рассчитаем сумму влияний:

$\sum \text{Вл.} = (74,67 \text{ руб.} + (-33,22 \text{ руб.}) + 0 \text{ руб.} + (-52,13 \text{ руб.}) + (-100,16 \text{ руб.})) = -110,84 \text{ руб.}$  Отклонение результативного показателя равно сумме влияния факторов (-110,84 руб. = -110,84 руб.).

На основании проведенных расчетов можно сделать выводы. Увеличение суммы постоянных расходов, относимых на себестоимость яровой пшеницы на 723589 руб. привело к увеличению себестоимости 1 ц

яровой пшеницы на 74,67 руб. Увеличение посевной площади под производство яровой пшеницы в 2015 году по сравнению с 2014 годом на 191 гектар привело к снижению себестоимости 1 центнера продукции на 33,22 руб. В 2014 и 2015 годах не было погибших посевов яровой пшеницы. Урожайность яровой пшеницы в 2015 году значительно выросла по сравнению с предыдущим годом (на 5,55 центнеров с гектара), вследствие чего себестоимость 1 центнера сократилась на -52,13 руб. Данный фактор оказал наибольшее влияние на снижение показателя себестоимости 1 ц. Сокращение переменных затрат на единицу продукции на -100,16 руб. привело к снижению 1 ц яровой пшеницы на -100,16 руб. соответственно.

Таким образом, из проведенного анализа видно, что снижение себестоимости имело место в отчетном году прежде всего благодаря улучшенной системе обработки сельскохозяйственных растений средствами химической защиты и, как следствие, повышению урожайности яровой пшеницы. Повышение урожайности пшеницы с 1 гектара земли привело к снижению большинства видов производственных затрат и снижению себестоимости единицы продукции.

Аналогичным образом, можно провести факторный анализ себестоимости всех видов выпускаемой в ООО «Океан» продукции.

Таким образом, были выявлены факторы и степень их влияния на себестоимость выпускаемой ООО «Океан» продукции. Проведенные расчеты необходимы для выявления резервов снижения себестоимости 1 ц продукции и повышения рентабельности предприятия. На следующем этапе необходимо рассчитать и проанализировать эффект операционного рычага и его динамику за исследуемый период, а так же определить влияние факторов на изменение показателя эффекта операционного рычага.

Операционный рычаг – это потенциальная возможность влиять на прибыль, изменяя структуру себестоимости и объем выпуска. Действие операционного рычага заключено в том, что любое изменение выручки от продаж ведет к более сильному изменению прибыли. Этот эффект

обусловлен различной степенью влияния динамики переменных и постоянных затрат на финансовые результаты при изменении объема выпуска. Изменяя величину не только переменных, но и постоянных затрат, можно вычислить, на сколько процентов возрастет прибыль.

Эффект операционного рычага (операционный левридж) – коэффициент, отражающий зависимость между изменениями в объемах производства и продажи продукции и величиной получаемой прибыли. Данный показатель отражает уровень риска потери прибыли: чем выше значение показателя, тем больший процент прибыли потеряет предприятие при сокращении объема производства и продажи продукции.

$$\text{ЭОР} = \text{МД}/\text{П}, \quad (12)$$

где МД – маржинальный доход;

П – прибыль от продаж.

$$\text{МД} = \text{В} - \text{З}_{\text{пер}} = \text{П} + \text{З}_{\text{пост}}, \quad (13)$$

где В – выручка;

З<sub>пер</sub> – переменные затраты;

П – прибыль от продаж;

З<sub>пост</sub> – условно-постоянные затраты.

Таким образом, эффект воздействия операционного рычага выражается как:

$$\text{ЭОР} = \frac{\text{В} - \text{З}_{\text{пер}}}{\text{П}}, \quad (14)$$

где В – выручка;

З<sub>пер</sub> – переменные затраты;



П – прибыль от продаж;

Чем больше доля постоянных затрат, тем выше уровень операционного рычага, а следовательно, и больше деловой (производственный) риск.

По мере удаления выручки от точки безубыточности сила воздействия операционного рычага ослабевает, а запас финансовой прочности увеличивается. Это связано с относительным уменьшением постоянных издержек.

Уровень операционного рычага не является постоянной величиной и зависит от выбранного базового значения продаж. Например, при безубыточном объеме продаж уровень операционного рычага будет стремиться к бесконечности. Уровень операционного рычага имеет наибольшее значение в точке, несущественно превышающей точку безубыточности. В этом случае даже незначительное изменение объема продаж приводит к существенному относительному изменению прибыли до выплаты процентов и налогов. Изменение от нулевой прибыли к какому-либо ее значению представляет собой бесконечное процентное увеличение.

Для проведения анализа эффекта операционного рычага ООО «Океан» необходимо разделить все затраты предприятия на постоянные и переменные согласно приложению 6.

Переменные затраты изменяются прямо пропорционально производству, в свою очередь, постоянные затраты не зависят от объема производства и сбыта продукции, обуславливаются условиями их организации и продолжительностью отчетного периода.

Сумма переменных затрат в ООО «Океан» составляла в 2014 году 8947 тыс. руб., а постоянных 7623 тыс. руб. А в 2015 году переменные затраты составили 22878 тыс. руб., а постоянные 7626 тыс. руб.

Для анализа изменения операционного рычага на примере ООО «Океан» используем таблицу 12.

Данная таблица отражает изменение основных показателей деятельности ООО «Океан» за два последних отчетных периода, их абсолютное и относительное отклонение.

Таблица 12

Анализ изменения операционного рычага ООО «Океан»

Показатели	2014 год	2015 год	Отклонение (+/-)	Темп роста, %
Выручка, тыс.руб.	16672	32525	15853	195,09
Себестоимость тыс.руб., в т.ч.	16570	30504	13934	184,09
Переменные затраты, тыс.руб.	8947	22878	13931	255,71
Условно-постоянные затраты, тыс.руб.	7623	7626	3	100,04
Прибыль от продаж, тыс. руб.	102	2021	1919	1984,36
Маржинальный доход, тыс.руб.	7725	9647	1922	124,88
Эффект операционного рычага, %	75,85	4,77	-71,08	6,29

В 2014 году эффект операционного рычага для ООО «Океан» составил 75,85 %, что свидетельствует о том, что при снижении объема продаж на 1 %, прибыль от продаж снизилась бы на 75,85 % — высокий риск потери прибыли. При этом если объем продаж при прочих равных условиях возрос на 1 %, то прибыль ООО «Океан» выросла бы на 75,85 % и составила 179 тыс. руб. (102 тыс. руб. x 175,85%) , что свидетельствует о значительной чувствительности прибыли к объему продаж в 2014 году.

В 2015 году выпуск продукции увеличился более чем в 2 раза – темп роста составил 229,96 % (53320 ц / 23187 ц x 100%), в связи с этим увеличился и объем продаж – темп роста выручки составил 195, 09 % (32525 / 16672 x 100 %). Переменные затраты выросли на 13931 тыс. руб. или 155,71 % (25,71 % – 100 %). Условно-постоянные затраты остались практически неизменными, темп роста составил 100,04 %. маржинальный доход вырос на 1922 тыс. руб. Эффект операционного рычага значительно снизился и составил 4,77 %. Таким образом, исходя из показателей за 2015 год, при дальнейшем увеличении выручки на 1 %, прибыль увеличится на 4,77 %, аналогично при снижении, то есть в 2015 у предприятия значительно

выросли показатели эффективности деятельности и снизился риск потери прибыли.

Проведем факторный анализ изменения эффекта операционного рычага за два периода. Детерминированная факторная модель эффекта операционного рычага:

$$\text{ЭОР} = \frac{B - Z_{\text{пер}}}{\Pi} \quad (15)$$

Это модель смешанного (комбинированного) типа, которая представляет собой сочетание аддитивной и кратной моделей. Для измерения влияния факторов можно использовать способ цепной подстановки.

Определим последовательность факторов. Факторы, стоящие в числителе, при анализе будут заменяться первыми. Первый фактор – В, так как данный фактор стоит первым в числителе составной части исследуемой модели, второй – Zпер, так как это второй фактор, стоящий в числителе, П – третий фактор, так как он стоит в знаменателе, следовательно он является последним по порядку.

Применим данную модель для факторного анализа изменения эффекта операционного рычага в ООО «Океан» (Таблица 13).

Таблица 13

Факторный анализ изменения эффекта операционного рычага  
за 2014 и 2015 гг.

Факторы			Результативный показатель	Влияние
В	Zпер	П	ЭОР	
16672	8947	102	75,85	-
32525	8947	102	231,51	155,66
32525	22878	102	94,72	-136,79
32525	22878	2021	4,77	-89,95

Факторный анализ изменения операционного рычага ООО «Океан» показал, что увеличение выручки на 15853 тыс.руб. привело к увеличению эффекта операционного рычага на 155,66 %. Увеличение суммы переменных затрат на 13931 тыс. руб. привело к снижению эффекта операционного рычага на 136,79 %. Увеличение прибыли от продаж на 1919 тыс. руб. привело к снижению эффекта операционного рычага на 89,95 %. В результате воздействия всех перечисленных факторов, эффект операционного рычага снизился на 71,08 % и составил 4,77%.

Проведенные расчеты показывают, что риск потери прибыли и ее чувствительность к объему продаж в 2015 году значительно сократилась. Это свидетельствует о повышении стабильности финансово-хозяйственной деятельности предприятия и экономической эффективности решения об увеличении объемов производства в 2015 году. Однако значительно выросли переменные затраты (темп роста составил 255,71 %) и их темп роста выше темпа роста объемов производства (229,96%) и темпов роста выручки от продаж (195, 09 %). Для дальнейшего повышения эффективности деятельности предприятия необходимо выявить резервы снижения себестоимости продукции. Особое внимание следует обратить на резервы снижения переменных затрат как на производство в целом, так и на 1 центнер продукции растениеводства.

Таким образом, понимание механизма действия операционного рычага позволяет целенаправленно управлять соотношением постоянных и переменных затрат в целях повышения эффективности оперативной деятельности предприятия.

### 3.3. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции ООО «Океан»

Проведенное исследование относительно учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости на сельскохозяйственном предприятии

ООО «Океан» позволило выявить основные недостатки действующего на предприятии на данный момент обеспечения, препятствующие получению оперативной исходной информации для аналитических целей:

- в рамках учета не осуществляется группировка затрат по экономическим элементам;
- не утвержден порядок управленческого учета затрат по статьям калькуляции;
- не разработана система деления затрат предприятия на постоянные и переменные;
- не утвержден порядок заполнения отчетных калькуляций и их форма.

Для обеспечения роста прибыльности и рентабельности производства ООО «Океан» путем оптимизации затрат, необходима реорганизация работы бухгалтерии путем выделения управленческого учета затрат на производство продукции.

На данный момент аналитический учет по счету 20 ведется в разрезе конкретных видов сельскохозяйственных растений. Отсутствие аналитического учета затрат по элементам и статьям калькуляции является серьезной проблемой для проведения анализа.

Мы предлагаем внедрить на данном предприятии систему учета затрат, при которой к 20 счету будут открываться субсчета по следующим калькуляционным статьям по элементарному признаку, которая, представлена в Таблице 14.

В соответствии с представленной системой, по статье 20.1.1. «Семена и посадочный материал» будет отражаться стоимость высеянных семян. Семена могут быть покупными, отраженными по фактической цене приобретения, либо выращенные на предприятии семена, отраженные по их себестоимости. По этой статье следует учитывать также стоимость семян, израсходованных на подсев изреженных или пересев погибших посевов.

## Система учета затрат для ООО «Океан»

Затраты	Калькуляционные статьи
20.1. Материальные затраты	20.1.1. Семена и посадочный материал 20.1.2. Удобрения минеральные и органические 20.1.3. Средства защиты растений 20.1.4. Нефтепродукты 20.1.5. Топливо и энергия на технологические цели 20.1.6. Работы и услуги сторонних организаций
20.2. Оплата труда	20.2.1. Заработная плата производственных рабочих 20.2.2. Премия 20.2.3. Доплата за сверхурочные работы
20.3. Отчисления на социальные нужды	
20.4. Содержание основных средств	20.4.1. Амортизация основных средств 20.4.2. Ремонт основных средств
20.5. Работы и услуги вспомогательных производств	
20.6. Финансовые затраты	
20.7. Расходы на нужды управления	
20.8. Прочие затраты	

По статье 20.1.2. «Удобрения минеральные и органические» следует учитывать стоимость израсходованных минеральных и органических удобрений. Удобрения оценивают по цене приобретения, включая расходы по их доставке в хозяйство.

Статья 20.1.3. «Средства защиты растений» предполагает обособленное отражение стоимости пестицидов, протравителей, гербицидов, дефолиантов и других химических средств, израсходованных для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений.

На статью 20.1.4. «Нефтепродукты» следует относить стоимость израсходованного горючего и смазочных материалов на выполнение работ по возделыванию культур и незавершенного производства тракторами, комбайнами и другими сельскохозяйственными машинами. Нефтепродукты учитывают по цене приобретения с учетом расходов по их доставке в организацию.

По статье 20.1.5. «Топливо и энергия на технологические цели» будет отражаться стоимость горюче-смазочных материалов и электрической энергии, израсходованных на работу машин по сортировке и сушке зерновой и другой продукции растениеводства и других видов энергии на производственные цели растениеводства.

Статья 20.1.6. «Работы и услуги сторонних организаций» будет отражать затраты на оплату услуг за технологические работы по повышению плодородия почв, химизации, мелиорации, обработке посевов средствами химической защиты, а также технологического транспорта, выполняемых на условиях договора аутсорсинга с агросервисными машинно-технологическими станциями и другими организациями. Отметим, что на данную статью услуги списывают в том случае, если их можно прямым путем (без косвенного распределения) отнести на эту или иную культуру или группу культур.

На статью 20.2.1. «Заработная плата производственных рабочих» относят все виды денежных и натуральных начислений, носящих характер оплаты труда работниками различных категорий, чей труд непосредственно используется на производстве той или иной культуры (группы культур), а также на работах незавершенного производства в растениеводстве (за исключением премий и доплат за сверхурочные работы).

Статья 20.2.2. «Премия» будет обособленно отражать суммы премий механизации за качественное выполнение технологических работ в растениеводстве, проведение уборки урожая в установленные сроки с минимальными потерями продукции, недопущение потерь урожая и простоя уборочной техники, за качество намолоченного зерна и другой произведенной конечной продукции.

По статье 20.2.3. «Доплата за сверхурочные работы» будет отражаться затраты на заработную плату работникам занятым в растениеводстве за время, отработанное за пределами установленной продолжительности рабочего времени.

Статья 20.3. «Отчисления на социальные нужды» будет отражать Начисления взносов в государственные внебюджетные фонды и страховых платежей по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве по установленным ставкам в соответствии с действующим законодательством.

По статье 20.4.1. «Амортизация основных средств» следует отражать суммы амортизационных отчислений, распределенных по культурам (группам культур). Амортизационные отчисления по гаражам, навесам, площадкам, тракторам, комбайнам, сельскохозяйственным машинам и другим основным средствам машинотракторного парка в течение года относить на субсчет 23-3 «Машинотракторный парк». В конце года сумму начислений амортизации по основным средствам машинотракторного парка следует списать с кредита 23-3 в дебет субсчета 20-1 «Растениеводство» и отражать по данной статье. Амортизационные отчисления по основным средствам растениеводства (кроме основных средств МТП) распределять на объекты учета методом прямого отнесения амортизации по основным средствам узкоспециализированного назначения на соответствующие культуры по принадлежности, а также путем их распределения между культурами и видами незавершенного производства пропорционально посевной площади.

Затраты по ремонту основных средств, используемых в растениеводстве (кроме ремонта основных средств МТП), отнесенных на данную культуру или группу культур, а также по видам незавершенного производства записывают по статье 20.4.2. Ремонт основных средств. Затраты по ремонту основных средств машинотракторного парка (тракторов, сельскохозяйственных машин, гаражей, площадок, навесов и др.) в течение года относят на субсчет 23-3 «Машинотракторный парк», а в конце года учтенные на этом субсчете затраты по ремонту основных средств МТП перечисляют на субсчет 20-1 «Растениеводство» и записывают по данной статье.



По статье 20.5 «Работы и услуги вспомогательных производств» следует учитывать стоимость услуг собственных вспомогательных производств, оказываемых растениеводству.

Статья 20.6. «Финансовые затраты» должна отражать, при наличии, затраты на платежи по добровольному страхованию урожая сельскохозяйственных культур и многолетних насаждений, а также прочие денежные расходы по возделыванию данной культуры (группы культур), оплаченные через подотчетных лиц.

На статью 20.7 «Расходы на нужды управления» будет отнесена доля общехозяйственных расходов, списываемую в конце года в порядке их распределения со счета 26 «Общехозяйственные расходы». На счета культур (групп культур), работ и незавершенного производства общехозяйственные расходы распределяются пропорционально общей суммы затрат (без затрат на организацию и управление производством), за исключением стоимости семян и посадочного материала.

По статье 20.8. «Прочие затраты» следует отражать прочие основные затраты по возделыванию данной культуры (группы культур), не отраженные в перечисленных выше калькуляционных статьях. Например затраты по аренде земли, лизинговые платежи и т.п.

Для группировки затрат по экономическим элементам возможно использование счетов раздела III «Затраты на производство», где оставлены свободные шифры счетов, которые можно использовать для учета расходов по элементам.

Взаимосвязь учета расходов по элементам и статьям калькуляции представлена на рис. 11.

Таким образом, аналитический учет обеспечит не только отдельный учет затрат под урожай текущего года и под урожай будущих лет с разграничением затрат по культурам, к возделыванию которых относятся затраты, но и разделение затрат на статьи калькуляции по элементарному признаку. Построенный таким образом аналитический учет дает

возможность для оперативного анализа затрат включаемых в себестоимость продукции.



Рис. 11. Общая схема взаимосвязи учета расходов по элементам и статьям калькуляции.

Так же для обеспечения информационной базы для факторного анализа себестоимости продукции и анализа операционного рычага необходимо на данном предприятии утвердить порядок отнесения затрат к переменным и постоянным. Распределение перечня затрат ООО «Океан» на переменные и постоянные представлено в приложении 6. В соответствии с представленной в приложении таблицей к постоянным (условно-постоянным) можно отнести следующие статьи затрат: амортизация основных средств, ремонт основных средств, финансовые затраты, расходы на нужды управления и прочие затраты, так как их уровень в краткосрочном периоде не имеет зависимости от объемов производства продукции ООО «Океан». Остальные статьи

следует отнести к переменным так как затраты по ним прямо пропорциональны объему производства продукции на исследуемом предприятии.

Важнейшим источником информации при анализе себестоимости продукции на производственных предприятиях являются отчетные калькуляции. В них должны отражаться сведения о себестоимости продукции за отчетный и предыдущий период, или фактические и плановые показатели о себестоимости продукции в разрезе статей калькуляции.

На данный момент в исследуемом предприятии не утвержден порядок составления и форма отчетной калькуляции себестоимости продукции. Мы предлагаем утвердить следующую форму калькуляционного листа, представленного в приложении 7.

Таким образом, калькуляция каждого вида сельскохозяйственной культуры произведенного в ООО «Океан» будет оформлена в виде калькуляционного листа, содержание которого позволит видеть состав себестоимости по комплексным статьям затрат в целом и на единицу продукции как в обобщающем денежном измерителе, так и в натуральных измерителях затрат (человеко-часах по затратам труда; весовых показателях по затратам предметов труда; и т.д.).

Содержание и построение калькуляционного листа являться важным информационным средством анализа и управления себестоимостью продукции. Рационально построенный калькуляционный лист организует работу по составлению калькуляции, сокращает время на эту работу, устраняет возможность ошибок при составлении калькуляции и позволяет разграничить работу по калькулированию себестоимости продукции между несколькими работниками.

Так как фактическая себестоимость продукции растениеводства может быть исчислена только в конце производственного цикла, целесообразно утвердить форму расчета себестоимости калькуляционного объекта. Мы предлагаем внедрить на исследуемом предприятии форму расчета

себестоимости калькуляционного объекта, которая представлена в приложении 8. В данной форме следует отражать порядок исчисления фактической себестоимости продукции в конце отчетного года, а так же суммы корректировки плановой себестоимости продукции до уровня фактической.

Таким образом, меры по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости ООО «Океан»:

- реорганизовать работу бухгалтерии путем выделения управленческого учета затрат на производство продукции;
- внедрить на данном предприятии систему учета затрат, при которой к 20 счету будут открываться субсчета по калькуляционным статьям по элементарному признаку;
- использовать счета раздела III "Затраты на производство" для учета расходов по элементам;
- утвердить порядок отнесения затрат к переменным и постоянным;
- утвердить разработанную форму калькуляционного листа для исчисления себестоимости;
- утвердить форму расчета себестоимости калькуляционного объекта.

Внедрение предложенных рекомендаций на предприятии ООО «Океан» позволит сформировать оптимальное для данного хозяйствующего субъекта учетно-аналитическое обеспечение анализа себестоимости продукции, которое сможет стать основой для экономического анализа и принятия управленческих решений, направленных на оптимизацию себестоимости продукции растениеводства.

## Заключение

В соответствии с целью и задачами магистерского исследования были рассмотрены следующие группы проблем.

Первая группа проблем посвящена раскрытию теоретико-методических основ учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции.

Исследовав сущность понятия себестоимость, мы пришли к выводу о том, что показатель себестоимости не имеет нормативного определения. Наряду с этим, ПБУ 10/99 содержит важное указание на то, что правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету в различных отраслях.

Так как наиболее широко понятие «себестоимость» используется в теории бухгалтерского учета и в экономической науке, были рассмотрены определения термина «себестоимость» следующих экономистов: Бариленко В.И., Стрелкова Л.В. и Макушева Ю.А., Вахрушева О.Б., Карпова Т.П., а также определение данной категории в сети интернет на экономическом портале. Исследование научных определений данной категории позволило сделать вывод о том, что в науке и практике под себестоимостью продукции понимают затраченные на производство и реализацию продукции ресурсы в денежном выражении.

Эффективность системы управления себестоимостью во многом зависит от организации экономического анализа себестоимости продукции, которая требует формирования качественного учетно-аналитического обеспечения данного процесса. В работе представлена систематизированная информация относительно учетно-аналитического обеспечения, необходимого для анализа себестоимости продукции.

Для анализа и управления себестоимостью продукции, возникает необходимость применения экономически обоснованной классификации затрат по определенным признакам.

Предприятия, работающие в условиях рыночной конкуренции, не могут ограничиться группировкой затрат по элементам, предусмотренной финансовым и налоговым учетом. В рамках управленческого учета руководство организации самостоятельно принимает решение, в каких разрезах классифицировать затраты на производство. Исследованы и представлены в виде таблицы варианты классификации затрат на производство для калькулирования и оценки произведенной продукции экономистами Карповой Т.П., Демной И.Д. и Вахрушевой О.Б.

Так же в работе рассмотрены методы калькулирования себестоимости, которые наиболее применимы на Российских предприятиях: попроцессный, попередельный, позаказный, ABC, директ-кост, стандарт-кост, а так же фактический и нормативный метод учета затрат. На основе проведенного исследования был сделан вывод о том, что методы калькулирования себестоимости продукции в управленческом учете возможно сочетать любыми способами, главное что бы они наиболее полно отражали действительные или планируемые затраты на конкретный вид продукции.

Анализ себестоимости продукции имеет большое значение в системе управления предприятием, так как по результатам анализа выявляют возможные резервы снижения себестоимости продукции и принимают управленческие решения, разрабатывают организационно-технические мероприятия для наиболее эффективного использования ресурсов предприятия в целом и по отдельным его структурным подразделениям. Эффективность системы управления себестоимостью во многом зависит от организации экономического анализа себестоимости продукции, которая требует формирования качественного учетно-аналитического обеспечения данного процесса.

Вторая группа проблем связана с исследованием учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции ООО «Океан».

Проведена работа по исследованию учетно-аналитического обеспечения ООО «Океан». ООО «Океан» является специализированной сельскохозяйственной организацией по производству и реализации сельскохозяйственной продукции. Основным видом деятельности согласно Уставу является выращивание зерновых, технических и прочих сельскохозяйственных культур.

Для более полного представления о деятельности ООО «Океан», был проведен анализ основных технико-экономических показателей, на основе данных годовой бухгалтерской отчетности. Несмотря на общую положительную динамику, данные анализа свидетельствуют о том, что ООО «Океан» близко к «критической точке». Руководству ООО «Океан» рекомендовано обратить особое внимание на динамику показателя себестоимости продукции.

Были выявлены отраслевые особенности производства продукции исследуемого предприятия, которые необходимо учитывать при анализе себестоимости продукции: связь производственного процесса с биологическими факторами и климатическими условиями, получение нескольких видов продукции от одной культуры, рабочее время не совпадает с временем производства, длительный производственный цикл, сезонный характер работ, постоянное наличие незавершенного производства.

Рассмотрено информационное обеспечение анализа себестоимости продукции ООО «Океан». Информационной базой для анализа себестоимости продукции исследуемого сельскохозяйственного предприятия являются:

1. Формы типовой годовой финансовой отчетности:
  - «Отчет о финансовых результатах»;

– «Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах»;

2. Специализированные формы отчетности для сельскохозяйственных организаций:

– форма № 8-АПК «Отчет о затратах на основное производство»;

– форма № 9-АПК «Отчет о производстве и себестоимости продукции растениеводства»;

3. Данные синтетического и аналитического учета по счетам затрат.

Рассмотрены особенности учета затрат и калькуляции себестоимости продукции исследуемого предприятия, которые необходимо учитывать при анализе себестоимости продукции.

Третья группа проблем, связана с анализом себестоимости продукции ООО «Океан».

На основании анализа себестоимости продукции по статьям калькуляции сделан вывод о том, что подавляющее большинство калькуляционных статей в расчете на 1 центнер произведенной продукции имеют динамику направленную в сторону снижения в 2015 году по сравнению с 2014 годом. Структура себестоимости яровой пшеницы по отдельным калькуляционным статьям в 2015 году изменилась незначительно. Себестоимость одного центнера яровой пшеницы в 2015 году снизилась на 110,84 рубля (или на 17,8%) и составила 511,7 рублей.

Для последующего выявления факторов, оказавших наибольшее влияние на динамику себестоимости яровой пшеницы и ее рентабельность проведен факторный анализ себестоимости продукции и эффекта операционного рычага. Источниками информации для факторного анализа себестоимости отдельных видов продукции растениеводства являются данные первичного учета, а так же данные учетных регистров, данные аналитического учета затрат по определенным признакам.

Факторный анализ показал: урожайность яровой пшеницы в 2015 году значительно выросла по сравнению с предыдущим годом (на 5,55



центнеров с гектара), вследствие чего себестоимость 1 центнера сократилась на -52,13 руб. Данный фактор оказал наибольшее влияние на снижение показателя себестоимости 1 центнера пшеницы.

Анализ изменения эффекта операционного рычага показал, что риск потери прибыли и ее чувствительность к объему продаж в 2015 году значительно сократилась. Это свидетельствует о повышении стабильности финансово-хозяйственной деятельности предприятия и экономической эффективности решения об увеличении объемов производства в 2015 году.

В ходе проведенного исследования выявлены основные недостатки действующего на предприятии на данный момент учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции, препятствующие получению оперативной исходной информации для аналитических целей:

- в рамках учета не осуществляется группировка затрат по экономическим элементам;
- не утвержден порядок управленческого учета затрат по статьям калькуляции;
- не разработана система деления затрат предприятия на постоянные и переменные;
- не утвержден порядок заполнения отчетных калькуляций и их форма.
- не утвержден порядок и форма расчета себестоимости калькуляционного объекта.

В связи с выявленными несовершенствами предложено реорганизовать работу бухгалтерии путем выделения управленческого учета затрат на производство продукции. Разработана система учета затрат, при которой к 20 счету будут открываться субсчета по калькуляционным статьям по элементарному признаку. Таким образом, аналитический учет обеспечит не только отдельный учет затрат под урожай текущего года и под урожай будущих лет с разграничением затрат по культурам, к возделыванию

которых относятся затраты, но и разделение затрат на статьи калькуляции по элементарному признаку. Построенный таким образом аналитический учет дает возможность для оперативного анализа затрат включаемых в себестоимость продукции.

Предложена схема учета затрат с использованием с использованием счетов раздела III "Затраты на производство" для учета расходов по элементам. Даны рекомендации по группировке затрат на переменные и постоянные.

Так же была разработана форма калькуляционного листа для исчисления себестоимости, содержание которого позволит видеть состав себестоимости по комплексным статьям затрат в целом и на единицу продукции как в обобщающем денежном измерителе, так и в натуральных измерителях затрат. И так как фактическая себестоимость продукции растениеводства может быть исчислена только в конце производственного цикла расчетным путем, разработана форма расчета себестоимости калькуляционного объекта.

При анализе себестоимости продукции на производственных предприятиях, отчетные калькуляции, выступают важнейшим источником информации. В них должны отражаться сведения о себестоимости продукции за отчетный и предыдущий период, или фактические и плановые показатели о себестоимости продукции в разрезе статей калькуляции.

В соответствии с предложенными рекомендациями, калькуляция каждого вида сельскохозяйственной культуры произведенного в ООО «Океан» будет оформлена в виде калькуляционного листа, содержание которого позволит видеть состав себестоимости по комплексным статьям затрат в целом и на единицу продукции как в обобщающем денежном измерителе, так и в натуральных измерителях затрат (человеко-часах по затратам труда; весовых показателях по затратам предметов труда; и т.д.).

Так как фактическая себестоимость продукции растениеводства может быть исчислена только в конце производственного цикла, в ходе исследования была разработана форма расчета себестоимости калькуляционного объекта. В данной форме следует отражать порядок исчисления фактической себестоимости продукции в конце отчетного года, а так же суммы корректировки плановой себестоимости продукции до уровня фактической.

Внедрение предложенных рекомендаций на предприятии ООО «Океан» позволит сформировать оптимальное для данного хозяйствующего субъекта учетно-аналитическое обеспечение анализа себестоимости продукции, которое сможет стать основой для экономического анализа и принятия управленческих решений, направленных на оптимизацию себестоимости продукции растениеводства.

Представленные в магистерской диссертации положения являются уточнением теоретических и методологических основ учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции.

## Список использованных источников

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: Часть первая от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 28.12.2016);
2. Гражданский кодекс Российской Федерации: Часть вторая от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (ред. от 23.05.2016);
3. Налоговый кодекс РФ, часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016);
4. Налоговый кодекс РФ: часть вторая от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2016);
5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 23.05.2016);
6. Федеральный закон от 08.02.1998 №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (ред. от 03.07.2016 с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017);
7. Федеральный закон от 29.10.1998 №164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (ред. от 03.07.2016);
8. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)»;
9. Приказ Минфина России от 09.06.2001 N 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01)»;
10. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)»;
11. Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»;

12. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»;
13. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 107н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)»;
14. Приказ Минфина России от 10.12.2002 N 126н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02)»;
15. Приказ Минфина России от 28.06.2010 N 63н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)»;
16. Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 N 92н (ред. от 18.09.2006) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000)»;
17. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)";
18. Приказ Минфина РФ от 02.02.2011 N 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011)»;
19. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010, с изм. от 08.07.2016) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
20. Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;

21. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»;
22. Письмо Минфина России от 27.12.2013 N 07-01-06/57795 «Об упрощенных способах ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность»;
23. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008);
24. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 №792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях»;
25. Аверина О.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности : учебник / Аверина О.И., В.В. Давыдова, Н.И. Лушенкова — М. : КНОРУС, 2013. — 432 с.;
26. Алексеева А. И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности : учебное пособие / А. И. Алексеева, Ю. В. Васильев, А. В. Малеева, Л. И. Ушвицкий. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : КНОРУС, 2013. – 712 с.;
27. Анализ хозяйственной деятельности. Учебное пособие / Под ред. В. И. Бариленко. – Москва: Эксмо, 2013. – 345 с. – (Учебный курс: кратко и доступно);
28. Артеменко В.Г., Анисимова Н.В. — Экономический анализ — КноРус, 2014. — 288 с.;
29. Асаул А.Н. Управление затратами и контроллинг : учебник / А.Н. Асаул [и др.].— Кызыл: Тувинский государственный университет, 2014.— 236 с.;
30. Боровицкая, М. В. Бухгалтерский управленческий учет : сборник учебно-методических материалов / М. В. Боровицкая, В. Н. Тунегова. – Тольятти : ТГУ, 2013. – 115 с.;

31. Брусов П. Н. Финансовый менеджмент. Математические основы. Краткосрочная финансовая политика : учебное пособие / П. Н. Брусов, Т. В. Филатова. — 2-е изд, стер. — М. : КноРус, 2013. — 304 с., ил.;
32. Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Вахрушева О.Б.— Электрон. текстовые данные.— М.: Дашков и К, Ай Пи Эр Медиа, 2014.— 252 с.;
33. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет. – 12-е изд. / Пер. с англ. Под ред. М. А. Карлика. – СПб. : Питер, 2013. – 592 с. : ил.;
34. Герасимова Л.Н. Управленческий учет : теория и практика : учебник / Л.Н. Герасимова. – Ростов н/Д : Феникс, 2013. – 508 с. – (Высшее образование);
35. Гинзбург А. И. Экономический анализ: Учебник для вузов. 3-е изд. Стандарт третьего поколения. — СПб.: Питер, 2014. — 448 с.: ил.;
36. Глущенко И.Н. Управленческий учет : учебное пособие / Глущенко И.Н., Устич Д.П.— М.: ФГБОУ «Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте», 2015.— 324 с.;
37. Гудович Г.К. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы : учебное пособие/ Гудович Г.К.— Липецк: Липецкий государственный технический университет, ЭБС АСВ, 2014.— 104 с.;
38. Демина И.Д. Управленческий учет : учебник/ Демина И.Д.— Саратов : Вузовское образование, 2016.— 232 с.;
39. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / К. Друри. – М.: ЮНИТИ, 2013. – 655 с.;
40. Елисеева Т.П. Экономика и анализ деятельности предприятий : учеб. пособие / Т.П. Елисеева, М.Д. Молев, Н.Г. Трегулова. – Ростов н/Д : Феникс, 2014. – 476 с. : ил. – (Высшее образование);
41. Ендовицкий Д.А. Комплексный анализ деятельности управленческого персонала: научное издание / Д.А. Ендовицкий, Н.Н. Беленова. – М.: КноРус, 2013. – 280 с.;

42. Жилияков Д.И. Финансово-экономический анализ (предприятие, банк, страховая компания) : учебное пособие / Д.И. Жилияков, В.Г. Зарецкая. — М. : КНОРУС, 2013. — 368 с.;
43. Иванова О.Е. моделирование влияния факторов производства на величину затрат промышленного сектора экономики // Образование. Наука. Научные кадры. — 2013. — №7.— С. 132–135;
44. Ионова А. Ф., Селезнева Н. Н. Финансовый менеджмент: учеб. пособие. — М. : Проспект, 2014. — 592 с.;
45. Карпова Т.П. Управленческий учет (2-е издание перераб. и доп.) : учебник для вузов / Карпова Т.П.— М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.— 351 с.
46. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник/ Керимов В.Э. — М.: Дашков и К, 2014.— 483 с.;
47. Клишевич Н.Б. Финансы организаций: менеджмент и анализ : учебное пособие / Н.Б. Клишевич. — М. : КНОРУС, 2013. — 304 с.;
48. Когденко В.Г. Экономический анализ : Учебное пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Юнити-Дана, 2015. — 399 с.;
49. Комплексный экономический анализ предприятия / Под ред. Н. В. Войтоловского, А. П. Калининой, И. И. Мазуровой. — СПб.: Питер, 2013. — 576 с.: ил. — (Серия «Учебник для вузов»);
50. Косолапова М. В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник / М. В. Косолапова, В. А. Свободин. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2013. — 248 с.;
51. Кундиус В. А. Управленческий анализ деятельности предприятий агропромышленного комплекса : учебное пособие / В. А. Кундиус. — М. : КНОРУС, 2014. — 392 с.;
52. Кундиус В.А. Экономика агропромышленного комплекса : учебное пособие / В.А. Кундиус. — М. : КНОРУС, 2013. — 544 с.;
53. Лысенко, Д. В. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / Д. В. Лысенко. — М. : ИНФРА-М, 2013. — 478 с., ил.;



54. Любушин Н.П. Экономика организации : учебник / Н.П. Любушин. — 2-е изд., стер. — М. : КНОРУС, 2013. — 304 с., ил.;
55. Магомедов М. Д. Экономика организации (предприятия): Учебник / М. Д. Магомедов, Е. Ю. Куломзина, И. И. Чайкина. — М.: Издательско торговая корпорация «Дашков и Ко», 2014. — 276 с.;
56. Маркарьян Э.А. Управленческий анализ в отраслях : учебное пособие / Э.А. Маркарьян, С.Э. Маркарьян, Г.П. Герасименко. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : КНОРУС, 2013. — 302 с., ил.;
57. Маркарьян Э. А. Экономический анализ хозяйственной деятельности : учебное пособие / Э. А. Маркарьян, Г. П. Герасименко, С. Э. Маркарьян. — М. : Кнорус, 2014. — 535 с., ил.;
58. Медведева О.В. Комплексный экономический анализ деятельности предприятия : учебник / О.В. Медведева, Е.В. Шпилевская, А.В. Немова. — Ростов н/Д : Феникс, 2013. — 343 с., ил. — (Высшее образование);
59. Орлова Т.М. Практикум по комплексному экономическому анализу хозяйственной деятельности : учебное пособие / Т.М. Орлова. — М. : КНОРУС, 2014. — 256 с.;
60. Романова Л. Е., Давыдова Л. В., Коршунова Г. В. Экономический анализ: Учебное пособие. — СПб.: Питер, 2013. — 336 с.: ил.;
61. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. — 6-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2013. — 536 с. — (Высшее образование);
62. Солдатова А.П., Солдатова Л.И. Анализ эффективности и учет производства продукции // Международный научно-исследовательский журнал. — 2014. — № 3-3(22) — С. 68–69;
63. Стрелкова Л.В. Внутрифирменное планирование [Электронный ресурс]: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Экономика труда», «Экономика и управление на

предприятия (по отраслям)»/ Стрелкова Л.В., Макушева Ю.А.— Электрон. текстовые данные.— М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2015.— 367 с.;

64. Суйц, В. П. Управленческий учет : учебник / В. П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2013. – 371 с.;

65. Ткаченко М.В., Абрамова Н.С., Павелкина Е.В. К вопросу управления затратами и себестоимостью продукции в рыночных условиях // Гуманитарные стратегии социализации личности: Сборник научных трудов студентов по итогам VII Всероссийской научно-практической конференции филиала РГСУ в г. Тольятти. – апрель 2013. – С 220-223;

66. Чинахова С.Е., Фокеева М.В. Формирование учетно-аналитического обеспечения анализа себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях // Молодой ученый. — 2016. — №23. — С. 303-306;

67. Чинахова С.Е., Фокеева М.В. Классификация затрат для калькулирования и оценки стоимости запасов и реализованной продукции // Молодой ученый. — 2016. — №25. — С. 426-429;

68. Экономический анализ: учебник для вузов/ под ред. Л.Т. Гиляровской. — 2-е изд., доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.— 615 с.;

69. <http://www.buhonline.ru/>;

70. <http://www.garant.ru/>;

71. <http://www.kodeks.ru/>;

72. <http://www.consultant.ru/>;

73. [http://old.tltnews.ru/obl\\_news/59/430384/](http://old.tltnews.ru/obl_news/59/430384/);

74. <http://www.mcx.ru/>;

75. <http://mcx.samregion.ru/>;

76. <http://www.minfin.ru/ru/>;

77. <http://www.gks.ru/>;

78. <http://www.nalog.ru/rn63/>;

79. Словарь терминов // EconomicPortal.ru. URL:

<http://www.economicportal.ru/term-words/word-s1.html>.

Утвержден  
Решением единственного учредителя  
№ 1 от 04 декабря 2013 года  
\_\_\_\_\_ Попов И. В.

**Устав  
Общества с ограниченной  
ответственностью  
«Океан»**

г.о. Тольятти  
2013

## 1. Общие положения

1.1. Общество с ограниченной ответственностью «Океан» (в дальнейшем именуемое "Общество") создано в соответствии с действующим законодательством РФ в целях получения прибыли от его предпринимательской деятельности.

1.2. Полное фирменное наименование Общества: Общество с ограниченной ответственностью «Океан».

Сокращенное фирменное наименование Общества: ООО "Океан".

1.3. Место нахождения Общества: 445051, РФ, Самарская область, г. Тольятти, Ленинский проспект, дом 9, квартира 5.

1.4. Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

1.5. Общество создается без ограничения срока.

1.6. Общество вправе в установленном порядке открывать банковские счета на территории Российской Федерации и за ее пределами.

1.7. Общество имеет круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование на русском языке и указание на место нахождения Общества.

Общество вправе иметь штампы и бланки со своим фирменным наименованием, собственную эмблему, а также зарегистрированный в установленном порядке товарный знак и другие средства индивидуализации.

1.8. Общество несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом.

Общество не отвечает по обязательствам своего участника.

В случае несостоятельности (банкротства) Общества по вине его участника или по вине других лиц, которые имеют право давать обязательные для Общества указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, на участника Общества или других лиц в случае недостаточности имущества Общества может быть возложена субсидиарная ответственность по его обязательствам.

1.9. Общество может создавать филиалы и открывать представительства на территории Российской Федерации и за рубежом. Филиалы и представительства создаются по решению участника Общества и действуют в соответствии с положениями о них. Положения о филиалах и представительствах утверждаются участником Общества.

1.10. Создание филиалов и представительств за пределами территории Российской Федерации регулируется законодательством Российской Федерации и соответствующих государств.

1.11. Филиалы и представительства осуществляют деятельность от имени Общества. Общество несет ответственность за деятельность своих филиалов и представительств. Руководители филиалов и представительств назначаются директором Общества и действуют на основании выданных Обществом доверенностей. Доверенности руководителям филиалов и представительств от имени Общества выдает единоличный

исполнительный орган Общества или лицо, его замещающее.

1.12. Зависимые и дочерние общества на территории Российской Федерации создаются в соответствии с законодательством Российской Федерации, а за пределами территории Российской Федерации - в соответствии с законодательством иностранного государства по месту нахождения дочернего или зависимого общества, если иное не предусмотрено международным договором Российской Федерации. Основания, по которым общество признается дочерним (зависимым), устанавливаются Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью".

1.13. Финансовый год Общества совпадает с календарным годом.

1.14. Общество обязуется выполнять требования Положения о воинском учете, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 27 ноября 2006 г. N 719.

## 2. Виды деятельности Общества

2.1. Общество имеет гражданские права и несет гражданские обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных федеральными законами, если это не противоречит предмету и целям деятельности Общества.

2.2. Целью деятельности Общества является удовлетворение общественных потребностей юридических и физических лиц в работах, товарах и услугах и получение прибыли.

2.3. Общество осуществляет следующие виды деятельности:

- выращивание зерновых, технических и прочих сельскохозяйственных культур, не включенных в другие группировки;
- овощеводство; декоративное садоводство и производство продукции питомников;
- выращивание фруктов, орехов, культур для производства напитков и пряностей;
- разведение крупного рогатого скота;
- разведение овец, коз, лошадей, ослов, мулов и лошаков;
- разведение свиней;
- разведение сельскохозяйственной птицы;
- разведение прочих животных;
- растениеводство в сочетании с животноводством (смешанное сельское хозяйство);
- предоставление услуг в области растениеводства;
- предоставление услуг в области животноводства, кроме ветеринарных услуг;
- охота и разведение диких животных, включая предоставление услуг в этих областях;
- предоставление услуг в области лесозаготовок;
- переработка молока и производство сыра;
- производство мороженого;
- производство обработанного риса;
- производство кукурузного масла, крахмала и крахмалопродуктов;

- производство готовых кормов и их составляющих для животных, содержащихся на фермах;
- производство готовых кормов для домашних животных;
- производство хлеба и мучных кондитерских изделий недлительного хранения;
- производство сухих хлебобулочных изделий и мучных кондитерских изделий длительного хранения;
- производство сахара;
- производство какао, шоколада и сахаристых кондитерских изделий;
- производство макаронных изделий;
- производство чая и кофе;
- производство пряностей и приправ;
- производство детского питания и диетических пищевых продуктов;
- производство прочих пищевых продуктов, не включенных в другие группировки;
- оптовая торговля зерном, семенами и кормами для сельскохозяйственных животных;
- оптовая торговля цветами и другими растениями;
- оптовая торговля живыми животными;
- оптовая торговля шкурами и кожей;
- оптовая торговля необработанным табаком;
- розничная торговля в палатках и на рынках;
- прочая розничная торговля в специализированных магазинах;
- аренда прочего автомобильного транспорта и оборудования;
- аренда легковых автомобилей;
- аренда сельскохозяйственных машин и оборудования;
- аренда строительных машин и оборудования;
- аренда офисных машин и оборудования, включая вычислительную технику;
- аренда прочих машин и оборудования, не включенных в другие группировки.

2.4. Отдельными видами деятельности, перечень которых определяется Федеральным законом, Общество может заниматься только на основании специального разрешения (лицензии).

2.5. Если условиями предоставления лицензии на осуществление определенного вида деятельности предусмотрено требование осуществлять такую деятельность как исключительную, Общество в течение срока действия лицензии осуществляет только виды деятельности, предусмотренные лицензией, и сопутствующие виды деятельности.

### **3. Уставный капитал Общества**

3.1. Уставный капитал Общества определяет минимальный размер его имущества, гарантирующего интересы его кредиторов.

3.2. Размер уставного капитала Общества составляет 10 000,00 (Десять тысяч) рублей, что соответствует 100% Уставного капитала.

3.3. Участник Общества не отвечает по его обязательствам и несет риск убытков, связанных с деятельностью Общества, в пределах стоимости

принадлежащей ему доли в уставном капитале Общества.

3.4. Участник Общества, не полностью оплативший долю, несет солидарную ответственность по его обязательствам в пределах стоимости неоплаченной части принадлежащей ему доли в уставном капитале Общества.

3.5. Увеличение уставного капитала Общества допускается только после его полной оплаты.

3.6. Увеличение уставного капитала Общества может осуществляться за счет имущества Общества, за счет дополнительных вкладов участника Общества, а также за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в Общество.

3.7. Общество вправе, а в случаях, предусмотренных Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью", обязано уменьшить свой уставный капитал.

3.8. Уменьшение уставного капитала Общества может осуществляться путем уменьшения номинальной стоимости доли участника Общества в уставном капитале Общества и (или) погашения долей, принадлежащих Обществу.

#### 4. Права и обязанности участника Общества

4.1. Участник Общества вправе:

4.1.1. Участвовать в управлении делами Общества в порядке, установленном настоящим Уставом и Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью".

4.1.2. Получать информацию о деятельности Общества и знакомиться с его бухгалтерскими книгами и иной документацией в установленном его Уставом порядке.

4.1.3. Распределять прибыль Общества.

4.1.4. Продать или осуществить отчуждение иным образом своей доли или части доли в уставном капитале Общества другому лицу в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью" и настоящим Уставом.

4.1.5. Получить в случае ликвидации Общества часть имущества, оставшегося после расчетов с кредиторами, или его стоимость.

4.1.6. Участник Общества вправе передать в залог принадлежащую ему долю или часть доли в уставном капитале Общества третьему лицу.

Договор залога доли или части доли в уставном капитале Общества подлежит нотариальному удостоверению. Несоблюдение нотариальной формы указанной сделки влечет за собой ее недействительность.

4.1.7. Участник Общества обладает также другими правами, предусмотренными Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью".

4.2. Участник Общества обязан:

4.2.1. Оплачивать долю в уставном капитале Общества в порядке, в размерах и в сроки, которые предусмотрены Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью" и решением об учреждении Общества.

4.2.2. Информировать своевременно Общество об изменении сведений о своем имени или наименовании, месте жительства или месте

нахождения, а также сведений о принадлежащих ему долях в уставном капитале Общества. В случае непредставления участником Общества информации об изменении сведений о себе Общество не несет ответственность за причиненные в связи с этим убытки.

4.2.3. Участник Общества несет и другие обязанности, предусмотренные Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью".

### **5. Переход доли участника Общества в уставном капитале Общества к третьим лицам**

5.1. Переход доли или части доли в уставном капитале Общества к третьим лицам осуществляется на основании сделки, в порядке правопреемства или на ином законном основании.

5.2. Сделка, направленная на отчуждение доли или части доли в уставном капитале Общества, подлежит нотариальному удостоверению.

Несоблюдение нотариальной формы указанной сделки влечет за собой ее недействительность.

5.3. Доля или часть доли в уставном капитале Общества переходит к ее приобретателю с момента нотариального удостоверения сделки, направленной на отчуждение доли или части доли в уставном капитале Общества, либо в случаях, не требующих нотариального удостоверения, с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц соответствующих изменений на основании правоустанавливающих документов.

К приобретателю доли или части доли в уставном капитале Общества переходят все права и обязанности участника Общества, возникшие до совершения сделки, направленной на отчуждение указанной доли или части доли в уставном капитале Общества, или до возникновения иного основания ее перехода, за исключением дополнительных прав, предоставленных данному участнику Общества, и обязанностей, возложенных на него.

Участник Общества, осуществивший отчуждение своей доли или части доли в уставном капитале Общества, несет перед Обществом обязанность по внесению вклада в имущество, возникшую до совершения сделки, направленной на отчуждение указанной доли или части доли в уставном капитале Общества, солидарно с ее приобретателем.

### **6. Высший орган Общества**

6.1. Единственный участник Общества принимает на себя функции Общего собрания участников.

6.2. К компетенции единственного участника Общества относятся:

- 1) определение основных направлений деятельности Общества, а также принятие решения об участии в ассоциациях и других объединениях коммерческих организаций;
- 2) изменение Устава Общества, в том числе изменение размера



уставного капитала Общества;

3) образование исполнительных органов Общества и досрочное прекращение их полномочий, а также принятие решения о передаче полномочий единоличного исполнительного органа Общества коммерческой организации или индивидуальному предпринимателю (управляющему), утверждение такого управляющего и условий договора с ним;

4) назначение и досрочное прекращение полномочий Ревизионной комиссии (Ревизора) Общества;

5) утверждение годовых отчетов и годовых бухгалтерских балансов;

6) принятие решения о распределении чистой прибыли Общества;

7) утверждение (принятие) документов, регулирующих внутреннюю деятельность Общества (внутренних документов Общества);

8) принятие решения о размещении Обществом облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг;

9) назначение аудиторской проверки, утверждение аудитора и определение размера оплаты его услуг;

10) принятие решений об одобрении крупных сделок Общества;

11) принятие решений об одобрении сделок, в совершении которых имеется заинтересованность;

12) принятие решения о реорганизации или ликвидации Общества;

13) назначение ликвидационной комиссии и утверждение ликвидационных балансов;

14) решение иных вопросов, предусмотренных Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью".

Вопросы, предусмотренные подпунктами 2, 4-6, 12 и 13 настоящего пункта относятся к исключительной компетенции единственного участника Общества и не могут передаваться на рассмотрение иных органов управления Обществом

6.3. Годовые результаты деятельности Общества утверждаются не ранее чем через два месяца и не позднее чем через четыре месяца после окончания финансового года.

6.4. Решения по вопросам, относящимся к компетенции единственного участника Общества, принимаются единолично и оформляются письменно.

## 7. Единоличный исполнительный орган Общества

7.1. Единоличным исполнительным органом Общества является Директор Общества, который назначается единственным участником Общества сроком на **три года**.

7.2. Директор Общества:

1) без доверенности действует от имени Общества, представляет его интересы и совершает сделки;

2) выдает доверенности на право представительства от имени Общества, в том числе доверенности с правом передоверия;

3) издает приказы о назначении на должности работников Общества, об их переводе и увольнении, применяет меры поощрения и налагает дисциплинарные взыскания;

4) осуществляет иные полномочия, не отнесенные Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью" или настоящим Уставом к компетенции Общего собрания участников Общества;

5) обеспечивает соответствие сведений об участниках Общества и о принадлежащих им долях или частях долей в уставном капитале Общества, о долях или частях долей, принадлежащих Обществу, сведениям, содержащимся в едином государственном реестре юридических лиц, и нотариально удостоверенным сделкам по переходу долей в уставном капитале Общества, о которых стало известно Обществу.

7.3. Общество вправе передать по договору осуществление полномочий своего единоличного исполнительного органа управляющему.

7.4. Единоличный исполнительный орган Общества, а равно управляющий при осуществлении ими прав и исполнении обязанностей должны действовать в интересах Общества добросовестно и разумно.

7.5. Единоличный исполнительный орган Общества, а равно управляющий несут ответственность перед Обществом за убытки, причиненные Обществу их виновными действиями (бездействием), если иные основания и размер ответственности не установлены федеральными законами.

7.6. С иском о возмещении убытков, причиненных Обществу единоличным исполнительным органом Общества или управляющим, вправе обратиться в суд Общество или его участник.

## **8. Распределение прибыли Общества**

8.1. Общество вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли.

8.2. Единственный участник Общества определяет часть прибыли, распределяемой ему, и порядок ее выплаты.

8.3. Ограничения распределения и выплаты прибыли устанавливаются Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью".

## **9. Порядок хранения документов Общества и порядок предоставления Обществом информации**

9.1. Общество обязано хранить следующие документы:

- решение об учреждении Общества, иные решения, связанные с созданием Общества, Устав Общества, а также внесенные в Устав Общества и зарегистрированные в установленном порядке изменения;
- документ, подтверждающий государственную регистрацию Общества;
- документы, подтверждающие права Общества на имущество, находящееся на его балансе;
- внутренние документы Общества;
- положения о филиалах и представительствах Общества;
- документы, связанные с эмиссией облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг Общества;
- решения единственного участника Общества;
- списки аффилированных лиц Общества;

- заключения аудитора, государственных и муниципальных органов финансового контроля;

- иные документы, предусмотренные федеральными законами и иными правовыми актами Российской Федерации, Уставом Общества, внутренними документами Общества, решениями единственного участника Общества и единоличного исполнительного органа Общества.

9.2. Общество хранит указанные документы по месту нахождения его единоличного исполнительного органа или в ином месте, известном и доступном участнику Общества.

9.3. Информация об Обществе и документы, касающиеся деятельности Общества, должны быть предоставлены Обществом участнику Общества не позднее 30 дней с момента получения от него соответствующего письменного запроса, за исключением случаев, когда для выполнения такого требования необходим более длительный срок.

Лицо, обратившееся с данным запросом, должно быть уведомлено о времени и месте предоставления ему документов для ознакомления не позднее, чем за 15 дней до наступления указанной в уведомлении даты.

9.4. Требование о предоставлении информации и документов должно содержать данные, позволяющие определенно установить характер и объем запрашиваемой информации, и перечень требуемых документов.

9.5. Информация об Обществе предоставляется в письменной форме.

Документы, касающиеся деятельности Общества, предоставляются для ознакомления по месту нахождения исполнительного органа в оригинале либо в виде заверенных Обществом копий.

9.6. Информация об Обществе и документы, касающиеся деятельности Общества, должны быть представлены Обществом государственным и муниципальным органам в порядке и сроки, установленные законодательством РФ.

9.7. В случае реорганизации или ликвидации Общества все его документы, включая кадровые документы, передаются правопреемнику либо на хранение в государственный архив в соответствии с действующим законодательством.

## **10. Реорганизация и ликвидация Общества**

10.1. Реорганизация Общества может быть осуществлена в форме слияния, присоединения, разделения, выделения и преобразования.

10.2. Общество может быть ликвидировано добровольно в порядке, установленном Гражданским кодексом Российской Федерации, с учетом требований Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью" и Устава Общества. Общество может быть ликвидировано также по решению суда по основаниям, предусмотренным Гражданским кодексом Российской Федерации.

10.3. Порядок ликвидации и реорганизации Общества определен Гражданским кодексом РФ и Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью".

10.4. Оставшееся после завершения расчетов с кредиторами

имущество ликвидируемого Общества передается ликвидационной комиссией участнику Общества в порядке и очередности, предусмотренном Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью".

#### **11. Вступление в силу**

11.1 Настоящий Устав вступает в силу с момента его государственной регистрации.

**БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**  
на 31 декабря 2015 г.

Организация (орган исполнительной власти)	ООО "Океан"	по ОКПО	75162252
Идентификационный номер налогоплательщика	6387005073	ИНН	6387005073
*Вид экономической деятельности	Выращивание зерновых, технических и прочих с.х	по ОКВЭД	01.11
**Организационно-правовая форма/форма собственности	Общество с ограниченной ответственностью/частная	по ОКФС/ОКФЧ	65 16
Единица измерения: тыс. руб.		по ОКЕИ	384
Местонахождение (адрес)	445032, Р-ф, г. Тольятти, ул. Революционная, д.14		

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.	На 31 декабря 2013 г.
1	2	3	4	5
<b>АКТИВ</b>				
<b>I. ВНЕ ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
Нематериальные активы	1110			
Результаты исследований и разработок	1120			
Нематериальные поисковые активы	1130			
Материальные поисковые активы	1140			
Основные средства	1150	1465	1922	2780
Доходные вложения в материальные ценности	1160			
Финансовые вложения	1160			
Отложенные налоговые активы	1180			
Прочие внеоборотные активы	1190	7108	7108	7108
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>1100</b>	<b>8573</b>	<b>9030</b>	<b>9888</b>
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
Запасы	1210	25697	27423	17424
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220			
Дебиторская задолженность	1230	212	1408	506
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	231	31	72
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250		50	
Прочие оборотные активы	1260			
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>1200</b>	<b>26140</b>	<b>28912</b>	<b>18002</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>1600</b>	<b>34713</b>	<b>37942</b>	<b>27890</b>

Форма 0710001 с.2

Наименование показателя	Коды	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.	На 31 декабря 2013 г.
1	2	3	4	5
<b>ПАССИВ</b>				
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10	10	10
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	( )	( )	( )
Переоценка внеоборотных активов	1340			
Добавочный капитал (без переоценки)	1350			
Резервный капитал	1360			
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	649	518	421
<b>ИТОГО по разделу III</b>	<b>1300</b>	<b>659</b>	<b>528</b>	<b>431</b>
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
Заемные средства	1410			
Отложенные налоговые обязательства	1420			
Оценочные обязательства	1430			
Прочие обязательства	1450			
<b>ИТОГО по разделу IV</b>	<b>1400</b>			
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
Заемные средства	1510	16741	17499	18244
Кредиторская задолженность	1520	17313	19915	9215
Доходы будущих периодов	1530			
Оценочные обязательства	1540			
Прочие обязательства	1550			
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>1500</b>	<b>34054</b>	<b>37414</b>	<b>27459</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>1700</b>	<b>34713</b>	<b>37942</b>	<b>27890</b>

Директор \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

\* \_\_\_\_\_

4  
**ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ**  
 за 12 месяцев 2015 г.

Организация (орган исполнительной власти)	ООО "Скала"	Форма № 2 по ОКУД	0710002
Идентификационный номер налогоплательщика		Дата (число, месяц, год)	31 12 2015
*Вид деятельности	В торговле зерновыми, техническими и прочими с/х	по ОКПО	75162252
**Организационно-правовая форма собственности	Общество с ограниченной ответственностью Частная	ИНН	6387005073
Единица измерения: тыс. руб.		по ОКВЭД	01.11
		по ОКПФ/ОКФС	65 16
		по ОКЕН	384

Показатель наименование	код	За 12 месяцев 2015 г.		За 12 месяцев 2014 г.	
		1	2	3	4
Выручка	2110	32525		16672	
Себестоимость продаж	2120	( 30504 )	( 16570 )		
Валовая прибыль (убыток)	2100	2021	102		
Коммерческие расходы	2210				
Управленческие расходы	2220				
Прибыль (убыток) от продаж	2200	2021	102		
Доходы от участия в других организациях	2310				
Проценты к получению	2320				
Проценты к уплате	2330	( 2969 )	( 1472 )		
Прочие доходы	2340	3156	1638		
Прочие расходы	2350	( 2077 )	( 171 )		
<b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b>	2300	131	97		
Текущий налог на прибыль	2410				
в том числе постоянные налоговые обязательства (активы)	2421				
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430				
Изменение отложенных налоговых активов	2450				
Прочее	2460				
<b>Чистая прибыль (убыток)</b>	2400	131	97		

## Окончание приложения 3

5

Форма 071/0002 с. 2

Показатель		За 12 месяцев 2015 г.		За 12 месяцев 2014 г.	
наименование	код				
1	2	3		4	
<b>СПРАВОЧНО</b>					
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемых в чистую прибыль (убыток) периода	2510				
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520				
Совокупный финансовый результат периода	2500	131		97	
Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900				
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910				

Директор \_\_\_\_\_ Главным бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)  
 " \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 2015 г.



Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах  
за 2013 год

Организация ООО «Океан» по ОКПО 7516225  
 Идентификационный номер налогоплательщика 6387005073 ИНН 6387005073  
 Вид экономической деятельности 01.1 растениеводство по ОКВЭД 01.1  
 Организационно-правовая форма / форма собственности Общество с ограниченной  
 ответственностью / Частная по ОКОПФ/ОКФС 65/16  
 Единица измерения тыс.руб. по ОКЕИ 384

6. Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)

Наименование показателя	Код	За 2013 г.	За 2012 г.
1	2	3	4
Материальные затраты	5610	20328	15389
Затраты на оплату труда	5620	2987	2438
Отчисления на социальные нужды	5630	1024	829
Амортизация	5640	505	652
Прочие затраты	5650	7768	7970
Итого по элементам затрат	5660	32612	27278
Изменение остатков (прирост [+] / уменьшение [-]) незавершенного производства, готовой продукции	5670	16438	9999

Обобщенные данные о составе себестоимости по статьям калькуляции для  
анализа себестоимости яровой пшеницы

Затраты	Калькуляционные статьи	Пшеница яровая урожай 2015 года		Пшеница яровая урожай 2014 года	
		Сумма, руб.	Затраты на 1 ц., руб.	Сумма, руб.	Затраты на 1 ц.
1. Материальные затраты;	1.1. Семена и посадочный материал;	2550000	143,56	2118593	218,64
	1.2. Удобрения минеральные и органические;	-	-	-	-
	1.3. Средства защиты растений;	220250	12,40	76896	7,94
	1.4. Нефтепродукты;	1852033	104,26	949695	98,01
	1.5. Топливо и энергия на технологические цели;	490120	27,59	310147	32,01
	1.6. Работы и услуги сторонних организаций.	305360	17,19	204892	21,14
2. Оплата труда производственных рабочих	2.1.Заработная плата	787150	44,31	549636	56,72
	2.2.Премия	102800	5,79	61687	6,37
	2.3.Доплата за сверхурочные работы	157050	8,84	179914	18,57
3. Отчисления на социальные нужды	-	314100	17,68	257018	26,52
4. Содержание основных средств	4.1. Амортизация основных средств	102200	5,75	68296	7,05
	4.2. Ремонт основных средств	52025	2,93	34908	3,60
5. Работы и услуги вспомогательных производств	-	490268	27,60	227332	23,46
6. Финансовые затраты	-	-	-	-	-
7. Расходы на нужды управления	-	320526	18,04	171355	17,68
8. Прочие затраты	-	1345418	75,76	822021	84,83
Итого затрат на производство яровой пшеницы		9089300	511,70	6032390	622,54

Распределение перечня затрат ООО «Океан» на переменные и постоянные

Затраты	Калькуляционные статьи	Переменный характер		Постоянный характер	
		Прямые	Косвенные	Прямые	Косвенные
1. Материальные затраты;	1.1. Семена и посадочный материал;	+			
	1.2. Удобрения минеральные и органические;	+			
	1.3. Средства защиты растений;	+			
	1.4. Нефтепродукты;	+			
	1.5. Топливо и энергия на технологические цели;	+			
	1.6. Работы и услуги сторонних организаций.	+			
2. Оплата труда производственных рабочих	2.1. Заработная плата	+			
	2.2. Премия	+			
	2.3. Доплата за сверхурочные работы	+			
3. Отчисления на социальные нужды	-	+			
4. Содержание основных средств	4.1. Амортизация основных средств				+
	4.2. Ремонт основных средств				+
5. Работы и услуги вспомогательных производств	-		+		
6. Финансовые затраты	-				+
7. Расходы на нужды управления	-				+
8. Прочие затраты	-			+	

Форма калькуляционного листа для продукции растениеводства

КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЙ ЛИСТ N \_\_\_\_\_  
исчисления фактической себестоимости  
(для продукции растениеводства)

\_\_\_\_\_ (наименование продукции, работ, услуг)

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.  
(отчетный период)

Состав и структура затрат  
Дебет аналитического счета \_\_\_\_\_

Затраты	Калькуляционные статьи	наименование				
		Наименование культуры: _____ Площадь посевная _____ га, уборки _____ га Выход продукции в натуре (основной): (кредит) _____ в бункерной массе _____ ц _____ в массе после доработки _____ ц				
		Фактические затраты, всего		Затраты на одну условную единицу, руб.		
		Натуральные показатели		Сумма, руб.	Факт	План
единица	количество					
1. Материальные затраты;	1.1. Семена и посадочный материал;					
	1.2. Удобрения минеральные и органические;					
	1.3. Средства защиты растений;					
	1.4. Нефтепродукты;					
	1.5. Топливо и энергия на технологические цели;					
	1.6. Работы и услуги сторонних организаций.					
2. Оплата труда производственных рабочих	2.1. Заработная плата					
	2.2. Премия					
	2.3. Доплата за сверхурочные работы					
3. Отчисления на социальные нужды	-					
4. Содержание основных средств	4.1. Амортизация основных средств					
	4.2. Ремонт основных средств					
5. Работы и услуги вспомогательных производств	-					
6. Финансовые затраты	-					
7. Расходы на нужды управления	-					
8. Прочие затраты	-					
Всего	-					
Затраты на 1 га	-					
Затраты труда на 1 ц основной продукции, чел.- час	-					
Урожайность с 1 га, ц	-					

Форма расчета себестоимости калькуляционного объекта

Расчет себестоимости калькуляционного объекта № \_\_\_\_\_  
(для продукции растениеводства)

\_\_\_\_\_  
(наименование продукции, работ, услуг)  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.  
(отчетный период)

1. Расчет себестоимости калькуляционного объекта и калькуляционной единицы:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

2. Корректирование плановой себестоимости продукции до уровня фактической, руб.

N п/п	Наименование продукции	Фактическая себестоимость, руб.		Себестоимость в плановой оценке, руб .		Сумма корректива себестоимости, руб., коп.		
		Единицы продукции	Всей продукции	Единицы продукции	Всей продукции	"+" "-"	Единицы продукции	Всей продукции
1.								
2.								
3.								
4.								
5.	Неподеленный остаток ("+", "-")	x		x	x	-	x	
Всего		x		x	x	-	x	

Магистерская работа выполнена мною самостоятельно.

Использованные в работе материалы и концепции из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

Отпечатано в \_\_\_\_\_ экземплярах.

Библиография составляет \_\_\_\_\_ наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру « \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 201\_\_ г.

Дата « \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 201\_\_ г.

Студент \_\_\_\_\_ ( \_\_\_\_\_ )

(Подпись)

(Имя, отчество, фамилия)