

Содержание

Введение	3
Глава I. Содержание, задачи анализа затрат на производство продукции и его особенности в сельскохозяйственных организациях.....	5
1.1.Содержание, задачи, направления и информационное обеспечение анализа затрат на производство продукции.....	5
1.2.Особенности учёта затрат в сельскохозяйственной сфере.....	12
1.2.1.Учет затрат в растениеводстве	12
1.2.2.Учет затрат в животноводстве	26
Глава II. Краткая характеристика сельскохозяйственного предприятия ООО «Янтарное»	38
2.1.Характеристика растениеводства.....	39
2.2.Характеристика животноводства	46
Глава III. Анализ затрат на производство продукции ООО «Янтарное» за 2002-2006 гг.	49
3.1.Анализ затрат на производство растениеводческой продукцииООО «Янтарное»	49
3.2.Анализ производства молока в ООО «Янтарное».....	57
Заключение.....	65
Список использованной литературы.....	68

Введение

Актуальность темы определена тем, что в экономической литературе отмечается возрастание роли и значения экономического анализа в современных условиях хозяйствования.

В условиях рыночных отношений от предприятия требуется повышения эффективности производства, конкурентоспособности продукции и услуг на основе внедрения достижений научно-технического прогресса, эффективности форм хозяйствования и управления производством. Активизации предпринимательства и т.д. Важная роль в реализации этой задачи отводится анализу хозяйственной деятельности предприятий. С его помощью вырабатываются стратегия и тактика развития предприятия, обосновываются планы и управленческие решения, осуществляется контроль за их выполнением, выявляются резервы повышения эффективности производства, оцениваются результаты деятельности предприятия, его подразделений и работников.

Под анализом понимается способ познания предметов и явлений окружающей среды, основанный на расчленении целого на составные части и изучение их во всем многообразии связей и зависимостей. Содержание анализа вытекает из функций. Одной из таких функций является изучение характера действия экономических законов, установление закономерностей и тенденций экономических явлений и процессов в конкретных условиях предприятия. Следующая функция анализа - контроль за выполнением планов и управленческих решений, за экономным использованием ресурсов. Центральная функция анализа - поиск резервов повышения эффективности производства на основе изучения передового опыта и достижений науки и практики. Также другая функция анализа - оценка результатов деятельности предприятия по выполнению планов, достигнутому уровню развития экономики, использованию имеющихся возможностей. И, наконец,

разработка мероприятий по использованию выявленных резервов в процессе хозяйственной деятельности.

Задачи учёта затрат:

1. правильность произведения затрат и отражение их в полном объеме в соответствии с учетной политикой;
2. правильное документальное оформление и своевременное отражение в учетных регистрах затрат по различным элементам и калькуляционным статьям;
3. правильная классификация затрат;
4. правильность и полнота определения себестоимости.

Цель данной работы – определить сущность анализа затрат сельскохозяйственного предприятия. Анализ проведен на примере ООО «Янтарное» Калининградской области на основании данных годовых производственных отчетов за 2002-2006 годы.

Основные задачи работы:

1. определение подходов к классификации затрат;
2. характеристика процесса учёта затрат по видам;
3. подробный анализ затрат по видам производимой продукции и поиск резервов их снижения.

Глава I. Содержание, задачи анализа затрат на производство продукции и его особенности в сельскохозяйственных организациях

1.1.Содержание, задачи, направления и информационное обеспечение анализа затрат на производство продукции

Важным показателем, характеризующим- работу предприятий, является себестоимость продукции. От ее уровня зависят финансовые результаты деятельности предприятий, темпы расширенного воспроизводства, финансовое состояние хозяйствующих субъектов.

Анализ затрат на производство продукции имеет исключительно важное . значение поскольку затраты .всех видов ресурсов: основных фондов, сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его совершенствования, формируют себестоимость продукции. Данный анализ позволяет выяснить тенденции изменения данного показателя, выполнение плана по его уровню, определить влияние различных видов затрат на его изменение и на этой основе дать оценку, работы предприятия и установить резервы снижения себестоимости продукции.

Целью анализа затрат на производство продукции является поиск рычагов снижения себестоимости и способа управления, при котором руководитель хозяйствующего субъекта может привести эти рычаги в действие для увеличения прибыли предприятия.

Задачи анализа затрат на производство продукции:

1. Оценка обоснованности и напряженности плана по себестоимости продукции, издержкам производства и обращения на основе анализа затрат.
2. Установление динамики и степени выполнения плана по себестоимости, причин отклонения фактических затрат от плановых.

Совокупность затрат на производство и реализацию продукции включается в бюджет расходов и определяет структуру себестоимости продукции (работ, услуг). В составе себестоимости различают группы затрат, которые детализируются по отдельным видам затрат.

Финансово-хозяйственная деятельность предприятия в зависимости от структуры затрат на производство и реализацию продукции делится на

- материалоемкую,
- фондоемкую,
- трудоемкую,
- энергоемкую.

Структура себестоимости и ее величина оказывают прямое влияние на прибыль, размер и уровень цен, экономическую эффективность отдельных организационно-экономических и технических мероприятий.

В рамках диагностики финансово-хозяйственной деятельности предприятия выполняется расчет влияния каждого фактора на себестоимость продукции. При этом факторы делятся на группы:

- прямо зависящие от работы предприятия (снижение расхода сырья, материалов, топлива и электроэнергии на единицу продукции, изменение структуры потребляемых сырья, материалов, топлива и электроэнергии; улучшение использования основных фондов);
- не зависящие от работы предприятия (природно-климатические условия и месторасположение предприятия, емкость сырьевой базы, размещение производственных участков, цехов, комплексов).

Анализ себестоимости продукции, работ и услуг имеет исключительно важное значение. Он позволяет выявить тенденции изменения данного показателя, выполнения плана по его уровню, определить влияние факторов на его прирост и на этой основе дать оценку работы предприятия по использованию возможностей и установить резервы снижения себестоимости продукции.

В основе анализа производственных затрат лежит их классификация по тому или иному признаку или нескольким признакам одновременно.¹

В зависимости от классификации затрат по отношению к объему производства общие суммарные затраты на производство продукции можно представить в виде следующей формулы:

$$З = А + В \cdot \text{ВВП}$$

где А – сумма постоянных расходов,

В – ставка переменных расходов на единицу продукции,

ВВП – объем производства продукции.

Источники информации:

- данные статистической отчетности,
- ф. №5-з,
- «Отчёт о затратах на производство и реализацию продукции»
- данные бухгалтерского учёта: синтетические и аналитические счета, отражающие затраты материальных, трудовых и денежных средств, плановые и отчетные калькуляции себестоимости продукции и пр.

Анализ себестоимости начинают с анализа динамики себестоимости всей товарной продукции. При этом сравнивают фактические затраты с плановыми или с затратами базисного периода.

Изучение структуры затрат на производство и её изменений за отчетный период по отдельным элементам затрат, а также анализ статей расходов фактически выпущенной продукции составляют следующий этап анализа себестоимости.

Данный анализ производится на основе факторного анализа:

1. объем выпускаемой продукции
2. структура продукции
3. переменные затраты
4. постоянные затраты.

Данный факторный анализ производится методом цепных подстановок.

¹ Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа М.: Финансы и статистика, 2004 – С.245

Анализ структуры себестоимости по статьям и элементам расходов проводится по следующей схеме:

Состав затрат на производство

Элементы затрат	За предшествующий год		По плану на отчётный год		Фактически за отчётный год		Изменение фактических удельных весов по сравнению	
	Сумма, тыс. руб.	Уд. вес, %	Сумма, тыс. руб.	Уд. вес, %	Сумма, тыс. руб.	Уд. вес, %	С предшествующим годом	С плановым, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
							(гр.7-гр.3)	(гр.7-гр.5)

Анализ структуры себестоимости проводится сопоставлением удельных весов отдельных элементов с планом и в динамике.

Для оценки влияния каждой статьи затрат на себестоимость 1 руб. товарной продукции рассчитывается уровень затрат по каждой статье и элементу расходов, изучаются причины отклонений.

Наиболее обобщающим показателем себестоимости продукции, выражающим ее прямую связь с прибылью, является уровень затрат на 1 рубль товарной продукции.

$$\text{Затраты на 1 руб. ТП} = \frac{\text{Общая сумма затрат на производство}}{\text{Товарная продукция}}$$

Факторы, определяющие уровень затрат на 1 руб. товарной продукции:

- изменение затрат на рубль продукции (VBП),
- изменение структуры выпуска продукции (УД),
- изменение уровня удельных переменных затрат (В),
- изменение среднего уровня отпускных цен на продукцию (ЦП),
- изменение суммы постоянных затрат (А).

$$УЗ = \frac{З(VBB, УД, А, В)}{ТП(VBB, УД, ЦП)}$$

Анализ проводится по алгоритму факторного анализа материалоемкости.

Чтобы установить, как эти факторы повлияли на изменение суммы прибыли, необходимо абсолютные приросты затрат на 1 рубль товарной продукции за счёт каждого фактора умножить на фактический объём реализации продукции, выраженный в плановых ценах.

В процессе анализа проводят также сравнение затрат на 1 руб. товарной продукции в динамике и есть возможность, сравнение со среднеотраслевым показателем.

Как правило, наибольший удельный вес в себестоимости промышленной продукции занимают затраты на сырьё и материалы. Факторная модель прямых материальных затрат на производство продукции следующая:

$$МЗ = \sum(VB\Pi_i \cdot УД_i \cdot УР_i \cdot ЦМ_i)$$

где МЗ - прямые материальные затраты на производство продукции

УР_i - расход сырья и материалов на единицу продукции

ЦМ_i - средняя стоимость единицы сырья и материалов.

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

$$МЗ = \sum(VB\Pi_i \cdot УР_i \cdot ЦМ_i)$$

В ходе дальнейшего анализа переходят к изучению затрат по статье «Заработная плата», т.е. прямых трудовых затрат. Факторы, определяющие сумму прямой зарплаты, следующие:

- объём производства продукции (VBΠ),
- структура производства (УД_i),
- удельная заработная плата на единицу продукции (УЗΠ_i),
- трудоемкость продукции (УТЕ_i),
- уровень оплаты труда за 1 чел.-ч (ОТ_i).

$$ЗП = \sum(VB\Pi_i \cdot УД_i \cdot УТЕ_i \cdot ОТ_i)$$

Заработная плата на выпуск отдельных изделий зависит от тех же факторов. Фактор структуры производства продукции не оказывает влияния на данный показатель:

$$УЗП_i = ВВП_i \cdot УТЕ_i \cdot ОТ_i$$

Косвенные затраты в себестоимости продукции представлены следующими комплексными статьями: расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, коммерческие расходы. Анализ этих расходов производится путём сравнения фактической их величины на 1 руб. товарной продукции в динамике за 5-10 лет, а так же с плановым уровнем отчётного периода.

В процессе последующего анализа выясняют причины, вызвавшие абсолютное и относительное изменение затрат².

Для проведения анализа расходов на содержание и эксплуатацию оборудования целесообразно построить следующую таблицу:

Затраты	Коэффициент зависимости затрат от объёма выпуска	Сумма затрат, т. руб.		Затраты по плану, пересчитанному на факт, объём продукции	Отклонение от плана		
		план	факт		Общее	В том числе за счет	
						Объём выпуска	Уровень затрат
Амортизация							
Ремонт							
Эксплуатационные расходы							
Износ МБП							
Итого							

² Канке А. А., Кошечая И. П. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия. М.: Форум, 2005 – С.147

Для пересчёта плановых затрат на фактический выпуск продукции можно использовать формулу:

$$З_{ск} = З_{пл} (100 \pm \Delta ТП\% \cdot K_3) : 100$$

где $З_{ск}$ - затраты скорректированные на фактический выпуск продукции;

$З_{т}$ - плановая сумма затрат по статье;

$\Delta ТП\%$ - перевыполнение (недовыполнение) плана по выпуску товарной продукции %;

K_3 - коэффициент зависимости затрат от объёма производства продукции.

В ходе дальнейшего анализа выясняют причины относительного перерасхода или экономии средств по каждой статье затрат.

Для анализа цеховых и общецеховых расходов по статьям затрат используют данные аналитического бухгалтерского учета. По каждой статье выявляют абсолютное и относительное отклонение от плана и их причины.

При проверке выполнения сметы нельзя всю полученную экономию отнести на счет предприятия, так же как и все допущенные перерасходы оценивать отрицательно. Оценка отклонений фактических расходов от сметы зависит от того, какие причины вызвали экономию или перерасход по каждой статье затрат.

Сумма общепроизводственных расходов, приходящихся на единицу продукции (УК), зависит от изменения:

1. общей суммы цеховых и общецеховых расходов ($З_{ц}$),
2. суммы прямых затрат, которые являются базой распределения ($УД_i$),
3. объёма производства продукции (VBP).

$$\Delta UK = З_{ц} \cdot \frac{УД_i}{VBP_i}$$

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

Различают прямые, косвенные, вспомогательные и полные затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг). *Прямые затраты* показывают, сколько и какой продукции, на какую стоимость непосредственно расходуется на данное производство.

Полные затраты кроме прямых включают косвенные и вспомогательные затраты на производство.

Например, бензин прямо расходуется на осуществление различных транспортных перевозок. Однако в цену бензина кроме его себестоимости включается стоимость его транспортировки от нефтеперерабатывающего предприятия до автозаправочной станции. Стоимость транспортировки бензина складывается из стоимости строительства и обслуживания транспортной сети, стоимости эксплуатации бензовозов. Стоимость строительства и обслуживания транспортной сети в свою очередь, включает стоимость дорожно-строительных работ строительных материалов, эксплуатации дорожно-строительной техники. Диагностика прямых и полных затрат на производство определенной продукции показывает, какова реальная технико-экономическая цепочка, необходимая для данного производства³.

1.2. Особенности учёта затрат в сельскохозяйственной сфере

1.2.1. Учет затрат в растениеводстве

Растениеводство — одна из основных отраслей сельскохозяйственного производства. В соответствии с особенностями производственного процесса в отрасли растениеводства в учете должно быть обеспечено разграничение затрат и получение соответствующих итоговых данных: по смежным годам производства, по видам производства и культур, по основным видам выполняемых работ, по статьям (видам) затрат, по конкретным подразделениям хозяйства.

³ Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа - М.: ИНФРА- М, 2004 - С.139

Все это обеспечивается благодаря соответствующему построению бухгалтерских регистров для учета затрат, а также применяемым методам учета. Так, раздельное получение данных о затратах по смежным годам производства обеспечивается за счет открытия отдельных аналитических счетов затрат под продукцию урожая текущего и будущего годов.

Как правило, в начале каждого года затраты, перешедшие с прошлого года, включают в затраты под продукцию текущего года (при несовпадении номенклатуры учета их распределяют по отдельным статьям); затраты под урожай будущего года обособляют.

Учет затрат на производство ведут в регистрах многострочной формы, где по открываемому счету выделяют отдельные строки для учета каждого вида и статьи затрат.

Разграничение затрат по подразделениям хозяйства обеспечивается благодаря открытию для каждого подразделения регистра для обособленного учета затрат.

Разграничение затрат по производствам, культурам и видам выполняемых работ обеспечивается благодаря накопительным ведомостям с группировкой по видам работ, аналитических счетов — по видам возделываемых культур и их группам⁴.

Основным нормативным документом, регламентирующим учет затрат в сельскохозяйственном производстве, в том числе и в растениеводстве, являются Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве, утвержденные Минсельхозпродом РФ 04.07.96 № П-4-24/2068 по согласованию с Минэкономки и Минфином РФ.

В соответствии с указанными Методическими рекомендациями затраты в отрасли растениеводства при планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции группируются по следующим статьям затрат:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды;

⁴ Экономика сельского хозяйства /под ред. В. В. Кузнецова. Ростов на Дону, Феникс, 2004 – С.108

2. Семена и посадочный материал;
3. Удобрения минеральные и органические;
4. Средства защиты растений;
5. Содержание основных средств, в том числе: а) нефтепродукты, б) амортизация основных средств, в) ремонт основных средств;
6. Работы и услуги;
7. Организация производства и управления;
8. Платежи по кредитам;
9. Прочие затраты.

По первой статье затрат для начисления оплаты труда в растениеводстве используются следующие первичные документы: учетные листы труда и выполненных работ (индивидуальные и групповые); учетные листы тракториста-машиниста; путевой лист трактора; расчет по заработной плате; ведомость прочих доплат и удержаний; табель учета использования рабочего времени; расчетно-платежная ведомость.

Учетный лист труда и выполненных работ (групповой) -ф. № 131-АПК и ***учетный лист труда и выполненных работ (индивидуальный)*** - ф. № 132-АПК используются для начисления оплаты труда на работах с применением гужевого транспорта и ручных — соответственно группой работников (звено, бригада) или в индивидуальном порядке. В документах предусмотрены все необходимые реквизиты для учета видов и объемов выполненных работ и начисления оплаты труда по каждой выполненной работе и в целом за объем работ, соответственно, отдельному работнику или группе работников. Сведения об объемах выполненных работ записываются в документы только на основании данных обмера обработанных площадей, подсчета или взвешивания продукции. Работы, выполненные недоброкачественно и подлежащие переделке, не принимаются и в учетные листы не включаются. Документы подписывает агроном и бригадир.

Учетный лист тракториста-машиниста — ф. № 133-АПК и ***путевой лист трактора*** — ф. № 134-АПК используются для учета труда и

начисления оплаты трактористам, соответственно, на сельскохозяйственных и транспортных работах тракторов. Документы содержат данные об объемах выполненных работ, отработанном времени, расходе горючего, начисленной оплате труда работникам, качестве выполненных работ, сроках проведения. Документы подписывает исполнитель, бригадир (агроном) и утверждает руководитель подразделения⁵.

Расчет по заработной плате — ф. № 138-АПК применяется при начислении заработной платы работнику при его увольнении с работы до окончания месяца, либо при уходе в очередной или учебный отпуск. Документ используют также в других случаях, когда в соответствии с действующим законодательством начисление оплаты труда производится исходя из сумм среднего заработка.

Табель учета использования рабочего времени — ф. № 140-АПК используется для учета выхода на работу работников и отработанного ими времени. По персоналу с

повременной оплатой он является основанием для начисления оплаты труда исходя из общего отработанного времени.

Ведомость прочих доплат и удержаний - ф. 139-АПК используется для учета прочих сумм выплат, которые не отражаются в других документах по расчету заработной платы: выходное пособие, оплата за время выполнения общественных и государственных обязанностей и т. п.

Расчетно -платежная ведомость — ф. № 141-АПК является обобщающим документом по начисленным каждому работнику суммам оплаты труда и удержаниям. В сельском хозяйстве она ведется по усовершенствованной форме, предусматривающей прямое исчисление в ней всех реквизитов, включая удержания подоходного налога.

По второй статье 'Семена и посадочный материал' основным документом для отнесения затрат на статью является ***акт расхода семян и***

⁵ Пизенгольц М. З. О разработке регистров учета в сельском хозяйстве // Бухгалтерский учёт, 2001, № 3, с. 15 – 21

посадочного материала — ф. № 183-АПК. Документ используется для списания в расход (с подотчета) семян и посадочного материала на посев и посадку соответствующих культур (по каждой культуре отдельно). Составляется агрономом по окончании сева (посадки) на отдельных участках и полях севооборота и приемки работ должностными лицами хозяйства. Подписанный указанными работниками акт утверждается руководителем хозяйства, после чего передается в бухгалтерию для отражения в учете.

По статье «Удобрения минеральные и органические» документом для списания в затраты является **акт об использовании минеральных, органических бактериальных удобрений** — ф. № 262-АПК. Документ является основанием для списания с подотчета в расход внесенных под сельскохозяйственные

культуры всех видов удобрений. Документ составляется агрономом после завершения работ по внесению удобрений, подписывается агрономом и бригадиром и утверждается руководителем хозяйства, после чего передается в бухгалтерию. К документу прилагаются лимитно-заборные ведомости, накладные и другие документы, по которым оформлялась доставка удобрений со складов к местам их использования.

По статье 'Средства защиты растений « основанием для списания в затраты использованных ядохимикатов, гербицидов и др. является **акт по ф. № 262-АПК**, где для соответствующих средств защиты растений предусмотрены соответствующие реквизиты.

Статья 'Содержание основных средств» является комплексной. Израсходованные в растениеводстве нефтепродукты списываются в затраты на основании уже рассмотренных выше учетных листов трактористов-машинистов, где содержатся реквизиты о расходе горючего на работах под каждую культуру. Данные о начисленных суммах амортизации под каждую культуру содержатся в документах о начислении амортизации.

По ремонту основных средств используются либо те же документы, что и по амортизации (при применении отчислений в ремонтный фонд), либо

документы о затратах на ремонт (при отнесении на данную статью фактических расходов на ремонт основных средств).

По статье «Работы и услуги» используются данные счетов-фактур и актов при выполнении работ и услуг сторонними организациями, либо данные по использованию автопарка, машинно-тракторного парка, накопительных ведомостей при выполнении работ и услуг собственным автотранспортом и тракторами.

По статье «Организация производства и управления» используются данные о распределении общепроизводственных и общехозяйственных затрат со счетов 25 и 26.

По статье «Платежи по кредитам» отражаются суммы начисленных процентов по кредитам, полученным непосредственно под затраты отрасли растениеводства, либо отнесенных на эту статью со счета 26 по распределению в конце года⁶.

Во всех случаях основанием для начисления процентов за кредиты являются соответствующие выписки банка, где эти суммы отражены (как правило, последняя выписка за квартал).

По статье «Прочие затраты» отражают расход (износ) малоценных и быстроизнашивающихся предметов в растениеводстве и другие затраты. Для отражения этих затрат используют различные документы.

По кредиту субсчета 20-1 «Растениеводство» отражается выход продукции от растениеводства. Таких видов продукции только в одном хозяйстве может быть несколько десятков. Соответственно, для учета выхода продукции используются самые различные документы, в каждом из которых выделяют специализированные реквизиты для отражения специфических особенностей видов продукции.

Перечислим некоторые документы для отражения выхода продукции отрасли растениеводства: реестр отправки зерна и другой продукции с поля - ф. № 161-АПК, СП-1; реестр приема зерна и другой продукции — ф. 162-

⁶ Пизенголец М. З. Учет затрат в растениеводстве //Бухгалтерский учёт, 1998, № 4, с. 25

АПК, СП-2; путевка на вывоз продукции с поля - ф. № 164-АПК, СП-4; талоны шофера, комбайнера, бункериста — ф. № 165, 165а, 165б-АПК, СП-5, 6, 7. Реестр приема зерна от шофера — форма № 165в-АПК, СП-8 и др.

В летний период по счету 20-1 проходит большое число первичных документов, поэтому, прежде чем записать их данные в регистры аналитического учета, возникает необходимость в обобщении и сводке данных из документов.

В 1996 г. была утверждена ***универсальная накопительная ведомость учета затрат — ф. № 301-АПК.***

Накопительная ведомость монтируется на свободных листах, поэтому каждый лист может использоваться как накопительная ведомость по одной конкретной номенклатуре аналитического учета. Ведомость включает три раздела: данные из первичных документов о производственных показателях и выполненной работе; данные из первичных документов о затратах; распределение работ (затрат) по потребителям.

Основным разделом в накопительной ведомости является второй. Здесь по каждому документу делают записи о суммах затрат в постатейном разрезе. Каждая строка выделяется для записей по конкретному документу, а в графах фиксируются суммы затрат по каждой из предусмотренных типовой номенклатурой статей затрат. Подсчет месячных итогов в каждой ведомости дает готовые суммы об итогах затрат по конкретному объекту аналитического учета с разбивкой по статьям затрат.

Третий раздел ведомости заполняется в периоды получения продукции от растениеводства (июнь-октябрь), а в овощеводстве защищенного грунта заполняется ежемесячно. Здесь отражаются конкретные данные об оприходовании продукции растениеводства и каналах ее использования.

Аналитический учет затрат растениеводства ведут в разрезе конкретных объектов учета затрат: сельскохозяйственные культуры (группы культур); сельскохозяйственные работы; затраты, подлежащие распределению; прочие объекты.

Во всех случаях, когда затраты можно отнести непосредственно на ту или иную выращиваемую культуру под урожай текущего года, их учитывают на счетах объектов учета затрат по культурам. В составе объектов учета затрат второй группы отражают затраты по выполняемым сельскохозяйственным работам под урожай будущего года, которые, естественно, сразу не могут быть отнесены на объекты учета затрат по культурам под урожай будущего года. В составе объектов учета затрат третьей группы учитывают те затраты, которые относятся к нескольким или многим объектам учета и, следовательно, подлежат распределению на них (затраты по орошению, осушению и др.). В составе объектов учета четвертой группы учитывают затраты по кормопроизводству и некоторые другие.

Особенностью аналитического учета затрат в растениеводстве является то, что их учитывают сначала по производственным подразделениям (отделения, участки, бригады и т. п.), а затем уже сводят в целом по хозяйству⁷.

Основным регистром аналитического учета затрат по всем отраслям сельскохозяйственного производства является лицевой счет подразделения, который затем может сводиться в целом по хозяйству в сводный лицевой счет (производственный отчет).

ф. № 83-АПК включает два раздела. В первом находят отражение все расходы подразделений по конкретным объектам аналитического учета в разрезе установленных статей затрат. Записи хозяйственных операций в этом разделе делают строго на основании итоговых данных второго раздела накопительной ведомости затрат ф. № 301.

В отдельной графе производственного отчета по каждой строке указывается корреспондирующий кредитуемый счет. Если соответствующая статья затрат (например, первая) включает два и более корреспондирующих счета (например, 70 и 69), она занимает в лицевом счете несколько строк, т. е. по таким статьям в регистре резервируются свободные строки.

⁷ Пизенгольц М. З. Учет затрат в растениеводстве // Бухгалтерский учёт, 1998, № 4, с. 27

Во втором разделе лицевого счета подразделения отражается выход продукции: кредит счета 20-1 в корреспонденции с дебетом счетов по учету готовой продукции, материалов и др. Записи делают на основании тех же накопительных ведомостей ф. № 301 (из третьего раздела ведомостей) о выходе продукции.

Данные этого раздела в сводном виде ежемесячно переносятся на лицевую сторону регистра для переноса их в журнал-ордер № 10-АПК.

В целом по хозяйству аналитический учет затрат и выхода продукции растениеводства ведется *в сводном лицевом счете (производственном отчете) ф. № 83-АПК*. Его открывают на отдельном бланке лицевого счета.

В сводном лицевом счете по каждой графе и строке суммируют данные лицевых счетов подразделений. С этой точки зрения, ведение сводных лицевых счетов весьма удобно. Однако при большом количестве объектов учета затрат эти регистры становятся довольно громоздкими. К тому же, не очень

удобно каждый месяц открывать новый сводный регистр аналитического учета.

В таких хозяйствах может использоваться второй вариант ведения аналитического учета в целом по хозяйству *в специальных ведомостях аналитического учета ф. № 84-АПК*, которая открывается на календарный год.

В ведомости на каждый месяц по подразделению занимают одну строку, если подразделений несколько, используется несколько строк с выведением итогов в целом по хозяйству за месяц. На каждый объект аналитического учета используется разворот ведомости. По графам ведомости отражают статьи затрат, по которым ведется аналитический учет.

По окончании года в ведомости по каждому объекту аналитического учета затрат выводят итоги по каждой статье затрат (по графам) и в целом по затратам, т. е. по дебету аналитических счетов.

В правой части ведомости размещен кредит счетов, где отражается выход продукции по соответствующим счетам. Здесь также подсчитывают итоги.

Последнюю страницу (разворот) ведомости используют для свода затрат и выхода продукции в целом по отрасли. Эту страницу используют для сверки данных с другими регистрами по корреспондирующим счетам.

Счет 20-1 «Растениеводство» по дебету и кредиту корреспондирует со многими счетами.

На дебет счета относят затраты по растениеводству в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

02 «Износ основных средств» - на сумму начисленной амортизации основных средств в отрасли растениеводства;

05 «Амортизация нематериальных активов» - на сумму начисленного износа (амортизации) нематериальных активов, используемых в растениеводстве;

10 «Материалы» — на суммы израсходованных в отрасли семян, удобрений, нефтепродуктов, других материальных ценностей;

16 «Отклонение в стоимости материалов» — на сумму отклонений в стоимости отнесенных на растениеводство материалов (при использовании счетов 15 и 16);

19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — на суммы НДС по материальным ценностям, использованным на производство продукции растениеводства, освобожденной от уплаты НДС;

20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» — на сумму затрат пчеловодства, относимых на опыляемые культуры;

23 «Вспомогательные производства» — на суммы услуг автотранспорта, машинно-тракторного парка и других вспомогательных производств;

25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» — на долю общепроизводственных и общехозяйственных расходов, отнесенных на растениеводство;

97 «Расходы будущих периодов» - на суммы расходов будущих периодов, отнесенных на растениеводство;

43 «Готовая продукция» - на суммы расхода готовой продукции в отрасли растениеводства;

50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — прямая оплата мелких расходов в растениеводстве (без начисления сумм);

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отнесение стоимости работ и услуг, выполненных сторонними организациями. Одновременно на сумму НДС: дебет счета 19, кредит счета 60;

65 «Расчеты по страхованию» — отнесение страховых платежей по обязательному страхованию;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - отчисления на социальные нужды с начисленной суммы оплаты труда;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — начисление оплаты труда персоналу в растениеводстве (по натуральным выдачам одновременно: дебет счета 90, кредит счета 43, 11 и дебет счета 70, кредит счета 90);

71 «Расчеты с подотчетными лицами» - отнесение подотчетных сумм, израсходованных в растениеводстве;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - отнесение стоимости выполненных работ и услуг прочими сторонними организациями. Одновременно на сумму НДС: дебет счета 19, кредит счета 76;

96 «Резервы предстоящих расходов» - включение в затраты растениеводства отчислений в резервы предстоящих расходов и платежей.

По кредиту счета 20-1 «Растениеводство» отражают выход продукции растениеводства и списание затрат в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

10 «Материалы», субсчет 9 «Корма, семена и посадочный материал», 43 «Готовая продукция» — на стоимость оприходованных семян, кормов, готовой продукции;

20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» — списание продукции по культурным пастбищам, скормленной скоту на выпасе, а также отнесение затрат по медоносным культурам на пчеловодство;

65 «Расчеты по страхованию» — списание недобора продукции в связи со стихийными бедствиями по застрахованным посевам;

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — отнесение стоимости ущерба за потраву посевов;

99 «Прибыли и убытки» — списание потерь и недобора продукции в связи со стихийными бедствиями (по незастрахованным посевам);

86 «Целевое финансирование» — списание операционных расходов в растениеводстве за счет целевого финансирования.

Синтетический учет по счету 20-1 ведется в журнале-ордере

№ 10-АПК, где сосредоточен учет всех счетов затрат и взаимосвязанных с ними счетов.

В журнале-ордере № 10-АПК в отличие от других журналов-ордеров дебетуемые счета отражаются по горизонтали, а данные по кредиту счетов — по вертикали. Это связано с тем, что данный журнал-ордер включает свыше 20 счетов, с которыми по дебету корреспондирует несколько десятков счетов. Поэтому отражать дебетовые обороты по вертикали, как это делается в других журналах-ордерах, весьма неудобно. Это привело бы к значительному усложнению регистра за счет резкого увеличения вертикальных граф при сравнительно небольшом количестве (немногим более 20) горизонтальных строк⁸.

⁸ Пизенгольц М. З. Корректировка затрат и закрытие счетов в конце года в сельском хозяйстве //Бухгалтерский учёт, 2001, № 18, с. 45

За счет применения шахматного принципа в журнале-ордере № 10-АПК обеспечивается по каждому счету полная корреспонденция по дебету и кредиту счетов.

По *счету 20-1 «Растениеводство» записи* в журнале-ордере № 10-АПК производят следующим образом. Кредитовые обороты счета с разбивкой по корреспондирующим счетам переносятся из лицевого

счета (производственного отчета) ф. № 83-АПК по растениеводству. За счет этого заполняется графа журнала-ордера «Кредит счета 20-1».

Строка журнала-ордера «Дебет счета 20-1» заполняется за счет разности кредитовых оборотов по корреспондирующим счетам, которые предварительно накапливаются в соответствующих специализированных ведомостях.

При таком порядке в журнале-ордере № 10-АПК по строке «Дебет счета 20-1» сосредотачиваются все суммы дебетового оборота счета с разбивкой по корреспондирующим кредитваемым счетам, а по графе «Кредит счета 20-1» — все суммы кредитового оборота счета с разбивкой по корреспондирующим дебетваемым счетам.

Важнейшая особенность отрасли растениеводства состоит в том, что производственный процесс по возделыванию многих сельскохозяйственных культур не ограничен календарным годом. Поэтому все затраты растениеводства в учете можно подразделить на затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты данного года под урожай текущего года, затраты под урожай будущих лет. Практически первые две группы затрат с началом календарного года объединяются. В итоге, как правило, в каждый данный момент в учете будут выделены затраты под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет. Затраты под урожай будущих лет учитывают на отдельных аналитических счетах по видам работ, поскольку в момент производства по большинству из них еще не известно, к возделыванию каких культур они относятся.

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

Затраты незавершенного производства на культуры урожая текущего года списываются следующим образом. Все расходы на посев озимых культур перечисляют по каждой статье отдельно на аналитические счета озимых культур урожая соответствующего года. Что касается работ под яровые культуры будущего года, то по ним часто

неизвестно, под какую культуру они будут использованы. Поэтому весной будущего года, после определения фактических площадей ярового посева под те или иные культуры, затраты с аналитических счетов соответствующих работ распределяют постатейно пропорционально площадям посева.

Распределение затрат незавершенного производства — важный этап в учете, поэтому ему необходимо уделять особое внимание. Затраты и объем незавершенного производства перед распределением уточняют и выявляют площади погибших зимой посевов. Затем определяют те объекты учета, на которые должны быть отнесены затраты незавершенного производства по каждому виду работ. Для распределения затрат незавершенного производства составляют специальный расчет, где по объектам учета затрат отражают сумму распределяемых расходов незавершенного производства постатейно. По каждому виду работ определяют сумму затрат на 1 га (всего и постатейно). Затем в соответствии с использованием площадей под культуры производят распределение затрат. Таким путем распределяют затраты по зяблевой пахоте, парам, снегозадержанию, внесению органических и минеральных удобрений и т. д.

1.2.2. Учет затрат в животноводстве

Животноводство является важнейшей отраслью сельскохозяйственного производства. Оно подразделяется на ряд самостоятельных отраслей: разведение крупного рогатого скота, свиноводство, овцеводство, птицеводство и т. д.

Кругооборот средств в животноводстве имеет существенные отличия и особенности по сравнению с растениеводством. Вложения средств в производство в животноводстве так же, как и выход продукции, отличаются равномерностью, они не разграничены строго во времени, как в растениеводстве.

Поскольку в животноводстве, как правило, не существует длительных разрывов в сроках вложений средств и выхода продукции, считается, что все затраты данного календарного года относятся к производству продукции этого года (на практике совпадение бывает не всегда). Следовательно, в учете не надо разграничивать затраты животноводства по смежным годам, как это принято в растениеводстве. Все расходы в животноводстве отражаются на счетах по учету затрат под продукцию текущего года.

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

Следовательно, в отличие от растениеводства в животноводстве отсутствует четко выраженное разделение затрат во времени по видам работ и отдельным операциям. Поэтому в учете нет разделения затрат по этому признаку⁹.

В животноводстве производственный процесс, как правило, сконцентрирован: производство крупного молочного животноводства — на фермах крупного рогатого скота, свиноводства — на свинофермах и т. д.

⁹ Пизенгольц М. З. Учет затрат в животноводстве // Бухгалтерский учёт, 1998, № 5, с. 29

Поэтому нет надобности в разграничении затрат по отдельным производственным подразделениям, за исключением случаев, когда один вид животных содержится на нескольких фермах.

Поэтому в животноводстве разграничение затрат и получение соответствующих итоговых данных должно обеспечиваться по основным видам производства и группам животных, по основным статьям затрат. При рассредоточенности производства затраты разграничивают по подразделениям хозяйства.

Затраты и выход продукции отрасли животноводства учитывают на счете 20-2 «Животноводство», по дебету которого отражают затраты, а по кредиту — выход продукции. Затраты в животноводстве группируются по статьям:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды,
2. Средства защиты животных,
3. Корма,
4. Содержание основных средств, в том числе: а) нефтепродукты, б) амортизация основных средств, в) ремонт основных средств,
5. Работы и услуги,
6. Организация производства и управление,
7. Платежи по кредитам,
8. Потери от падежа животных,
9. Прочие затраты.

По первой статье основным документом является расчет начисления оплаты труда работникам животноводства. По прочим работам в животноводстве применяются и другие документы: учетные листы трактористов-машинистов, путевые листы трактора, наряды и др.

Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 135-АПК) используется для расчета оплаты труда исходя из количества полученной продукции или объема выполненных работ, на которые установлены сдельные расценки. В документе каждому работнику фермы

указывается должность, профессия, категория, табельный номер, отработанное время, объем выполненной работы (полученной продукции). Исходя из установленных расценок делается начисление оплаты труда.

В этом документе можно одновременно вести учет по 25 работникам и 6 различным видам работ — за счет выделенных для этого граф. В последней графе по каждому работнику выводят итоги отработанного времени и начисленной оплаты труда. На оборотной стороне документа по каждой графе выводят общие итоги, указывают количество отработанных коне-дней гужевого транспорта. Документ подписывается зоотехником, бригадиром и бухгалтером. Источником заполнения документа (в части начисления оплаты труда за полученную продукцию) являются документы на оприходование продукции животноводства (журналы учета надоя молока, акты на оприходование приплода и т. п.).

Итоговые данные из документа по каждому работнику переносят в *расчетно-платежную ведомость* (ф. № 141-АПК), а по каждой учетной группе животных в *накопительную ведомость учета затрат* (ф. № 301-АПК).

По статье «Средства защиты животных» документом для отнесения затрат на статью является *акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений* (ф. № 262-АПК) в части использованных дезинфицирующих средств и ядохимикатов по дезинфекции и обеззараживанию помещений для содержания животных. Биопрепараты и медикаменты для лечения животных относятся на данную статью согласно специальным документам, выписываемым ветеринарным врачом.

По статье «Корма» документом для списания израсходованных кормов является *ведомость учета расхода кормов* (ф. № 175-АПК, СП-20). Ведомость является одновременно документом материального учета (по ней производится выдача кормов со склада) и документом на списание израсходованных кормов в затраты.

Ведомость выписывается в двух экземплярах бухгалтерией или зоотехнической службой. Основанием для выписки является план кормления животных в соответствии с утвержденным рационом.

В конце месяца зоотехник или зав. фермой, в ведении которого находятся животные, выводит фактический расход кормов по каждой группе, а при наличии остатка кормов — данные об остатках. Данные о расходе кормов по видам и учетным группам животных бухгалтерия в установленном порядке записывает в *журнал учета расхода кормов* (ф. № 303-АПК).

По четвертой статье «Содержание основных средств» израсходованные в животноводстве нефтепродукты списываются на основании учетных листов трактористов-машинистов и путевых листов тракторов. Суммы начисленной амортизации отражают в ведомостях начисленной амортизации и относят в затраты на основании специализированной *ведомости распределения износа (амортизации), отчислений в ремонтный фонд и других распределяемых затрат*¹⁰.

По статьям «Работы и услуги», «Организация производства и управления», «Платежи по кредитам» порядок отнесения затрат такой же, как и в растениеводстве.

Специфической статьей в животноводстве является «Потери от падежа животных». Сюда относят потери от гибели молодняка и взрослого скота, находившегося на откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел, за исключением потерь, подлежащих взысканию с виновных лиц, и потерь вследствие стихийных бедствий.

Первичным документом для отражения падежа животных является *акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж)* — ф. № 220-АПК, СП-54. Акт составляется комиссией, в которую входят зав. фермой, зоотехник, ветврач и лицо, ответственное за содержание данного животного. Акт составляется в день падежа и немедленно передается на рассмотрение

¹⁰ Пизенгольц М. З. Учет затрат в животноводстве // Бухгалтерский учёт, 1998, № 5, с. 32

администрации хозяйства. После утверждения руководителем хозяйства акт передается в бухгалтерию для записей по счетам.

Продукция забоя (падежа) животных (мясо, шкуры) сдается на склад по накладной, которая с распиской кладовщика, принявшего продукцию, прилагается к акту на выбытие животных и птицы. Использование продукции допускается строго на те цели, которые указываются в акте.

По статье «Прочие затраты» в животноводстве отражают: затраты на подстилку для животных; расходы по искусственному осеменению; затраты по ограждению ферм, строительству санпропускников и других объектов, связанных с ветеринарно-санитарными мероприятиями; затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений для животных некапитального характера, учитываемые в составе расходов будущих периодов; износ спецодежды и обуви, выдаваемых работникам ферм.

В отдельных отраслях животноводства могут выделяться дополнительные статьи. Так, в птицеводстве может выделяться стоимость яиц, заложенных на инкубацию; в рыбоводстве - стоимость мальков, запущенных в водоемы; в овцеводстве — затраты стригального пункта; в оленеводстве — затраты на срезку и консервацию пантов.

По кредиту счета 20-2 «Животноводство» отражается выход продукции по отраслям животноводства: собственно продукция (молоко, шерсть, яйцо, мед и др.); приплод от животных; прирост живой массы. Здесь используются самые различные первичные документы: журнал учета надоя молока (ф. № 176-АПК, СП-21); акт настрига и приемки шерсти (ф. № 181-АПК, СП-24); дневник поступления и отправки шерсти (ф. № 182-АПК, СП-25); дневник поступления сельскохозяйственной продукции (ф. № 168-АПК, СП-16) — для оприходования яиц и продукции пчеловодства; акт на вывод и сортировку суточного молодняка (ф. № 224-АПК, СП-41) — для оприходования цыплят после инкубации яиц; акт на оприходование

приплода животных (ф. № 211-АПК, СП-39); расчет определения прироста живой массы (ф. № 217-АПК, СП-44).

В животноводстве, как и в растениеводстве, для обобщения и сводки данных первичных документов (кроме документов о затратах кормов) применяется унифицированная форма — *накопительная ведомость учета затрат* (ф. № 301-АПК). В ней по каждой учетной группе животных накапливаются данные о затратах (кроме кормов). В первом разделе ведомости отражают производственные показатели по соответствующей ферме или учетной группе животных. В третьем разделе ведомости отражают выход продукции животноводства по каждому виду и каналы использования полученной продукции.

Особый порядок накопления и сводки данных применяется по кормам. Это связано с тем, что данная статья занимает основное место в

затратах животноводства, а также с большим разнообразием расходуемых видов кормов, необходимостью их правильной систематизации и контроля за использованием. В *журнале учета расхода кормов* (ф. № 303-АПК) накапливаются суммы расхода по каждому виду в разрезе конкретных объектов учета затрат.

В журнале открываются развороты страниц на каждый вид (учетную группу) животных, куда на основании первичных документов (главным образом из ведомости учета расхода кормов ф. № 175-АПК, СП-20) переносят израсходованные на данную учетную группу корма с систематизацией по основным видам: комбикорм, силос, грубые корма и т. д. По каждому виду израсходованных кормов фиксируется их количество, сумма, количество кормо-единиц.

Ежемесячно итоговые данные о расходе кормов из данного журнала заносят в лицевой счет (производственный отчет) подразделения (ф. № 83-АПК) на соответствующую учетную группу животных.

В качестве объектов аналитического учета затрат выделяют отдельные виды и группы животных в пределах отраслей: крупный рогатый скот

(молочное и мясное скотоводство), свиноводство, овцеводство, птицеводство и т. д. Номенклатура объектов учета затрат в животноводстве, установленная Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве, утвержденными Минсельхозпродом РФ 04.07.96 № П-4-24/2068, следующая:

Скотоводство. Молочный крупный рогатый скот: основное стадо молочного скота (коровы и быки-производители), животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов, коровы, быки-производители и волы, выбракованные из основного стада, коровы-кормилицы). Мясной крупный рогатый скот: основное стадо мясного скота (коровы, быки-производители, телята до 8 месяцев), животные на выращивании и откорме (телки и бычки старше 8 месяцев, коровы, быки-производители и волы, выбракованные из основного стада). Буйволы, яки: основное стадо, животные на выращивании и откорме.

Свиноводство. Основное стадо свиней (свиноматки основные, хряки-производители, поросята до отъема). Свиньи на выращивании и откорме.

Овцеводство, козоводство. Учет ведут по направлениям: тонкорунное, полутонкорунное, полугрубошерстное, грубошерстное. В пределах каждого направления выделяют две группы: основное стадо и овцы (козы) на выращивании и откорме.

Овцеводство каракульское и смушковое. Основное стадо, овцы на выращивании и откорме.

Птицеводство. Взрослое стадо, молодняк на выращивании, инкубатории, инкубация яиц.

Коневодство. Основное стадо, молодняк на выращивании. Ослы, мулы, включая лошаков. Выращивание ослов, мулов, пони.

Оленеводство и верблюдоводство. Основное стадо, выращивание молодняка и откорм взрослого скота.

Кролиководство и пушное звероводство. Основное стадо всех возрастов.

Рыбоводство, пчеловодство, шелководство, искусственное осеменение животных и птиц.

Как видим, в животноводстве в отличие от растениеводства нет такого разнообразия объектов учета затрат. В основном аналитические счета открывают по видам или половозрастным группам животных. Однако в отдельных случаях возникает необходимость открывать дополнительные аналитические счета по другому принципу. Так, для более точного исчисления себестоимости открывают дополнительные счета для обособленного учета прямых затрат по отдельным видам сопряженной продукции. Например, в каракульском овцеводстве открывают дополнительные аналитические счета: затраты по стрижке овец и затраты по получению каракульских шкурок. На первый относят затраты по содержанию стригального пункта, оплате труда стригалей, маркировке, классировке и транспортировке шерсти; на второй — затраты по убою ягнят, первичной обработке, консервации и транспортировке шкурок.

В отдельных отраслях может оставаться на конец года незавершенное производство. Например, в птицеводстве на следующий год переходят затраты по инкубации яиц, если они были заложены в инкубатор в декабре и до конца года цыплята не выведены. В пчеловодстве к незавершенному производству относится стоимость меда, оставленного в ульях на зимний период в качестве корма; в рыбоводстве — переходящие на следующий год затраты по выращиванию сеголетков.

В качестве регистров аналитического учета затрат в животноводстве используют те же регистры, что и в растениеводстве: *лицевой счет* (производственный отчет) подразделения ф. № 83-АПК, *сводный лицевой счет* (производственный отчет)

ф. № 83-АПК по отрасли или вместо него *ведомость аналитического учета затрат на производство* ф. № 84-АПК. Порядок ведения этих

регистров аналогичен рассмотренному ранее порядку их ведения в растениеводстве.

По счету 20-2 «Животноводство» корреспонденция счетов имеет много общего со счетом 20-1 «Растениеводство», но вместе с тем есть существенные отличия, на которых мы остановимся.

По дебету этого счета, как и по счету 20-1, отражают затраты на производство в корреспонденции с кредитом счетов: 02, 05, 10, 16, 19, 20, 23, 25, 26, 43, 50, 51, 52, 60, 65, 69, 70, 71, 76, 96, 97.

Вместе с тем, как было выяснено выше, на затраты животноводства относится стоимость падежа молодняка животных и откормочного поголовья за исключением падежа, подлежащего взысканию с виновных лиц, и потерь вследствие стихийных бедствий. Отнесение сумм падежа на затраты проводится через счет 94 следующим образом:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», К-т сч. 11 «Животные на выращивании и откорме»

списание сумм падежа с остатков;

Д-т сч. 20-2 «Животноводство», статья «Потери от падежа животных», К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

отнесение сумм падежа на затраты.

На *счет 20-2 «Животноводство»* на статью «Корма» относится стоимость пищевых отходов, использованных на корм скоту: *дебет счета 20-2 «Животноводство», статья «Корма», кредит счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», субсчет 3 «Предприятия общественного питания».*

По *кредиту счета 20-2, как и по счету 20-1*, отражают выход продукции отрасли и списание затрат в корреспонденции с дебетом счетов: *10 (стоимость оприходованного навоза), 20-1 (стоимость внесенного под сельскохозяйственные культуры навоза без его предварительного оприходования по счету 10), 43 (стоимость оприходованной продукции животноводства).*

Специфической продукцией отрасли является полученный приплод от животных и прирост жи-

вой массы животных на выращивании и откорме. Эти операции отражают записью по **кредиту счета 20-2 и дебету счета 11 «Животные на выращивании и откорме»**.

Весьма своеобразно отражение затрат и выхода продукции пчеловодства в увязке со **счетом 20-1 «Растениеводство»**. С одной стороны, часть затрат растениеводства относится на пчеловодство: **дебет счета 20-2, кредит счета 20-1** — списание затрат по медоносным культурам на пчеловодство. С другой стороны, часть затрат пчеловодства относится на растениеводство: **дебет счета 20-1, кредит счета 20-2** — списание затрат пчеловодства на опыляемые пчелами культуры.

Синтетический учет по **счету 20-2, как и по счету 20-1** и другим счетам по учету затрат на производство, ведется в журнале-ордере № 10-АПК. Хотя **счета 20-1, 20-2, 20-3** являются субсчетами, но каждый из них представляет самостоятельную отрасль производства со своими методами учета затрат и калькулирования себестоимости, поэтому, естественно, в журнале-ордере № 10-АПК и в Главной книге учет по ним ведется как по самостоятельным синтетическим счетам.

Порядок ведения **счета 20-2** в журнале-ордере № 10-АПК такой же, как и **счета 20-1**: кредитовый оборот отражается по соответствующей графе журнала-ордера с разбивкой по строкам — по дебету корреспондирующих счетов; дебетовый оборот отражается по строке **«Дебет счета 20-2»** с разбивкой составляющих сумм по графам — по кредиту корреспондирующих счетов. В Главной книге обороты по **счету 20-2**, как и по другим счетам, записывают на отдельном развороте книги.

В отдельных отраслях животноводства, имеющих существенные особенности в технологии производства, соответствующие особенности имеются и в учете.

Например, в специализированных предприятиях крупного рогатого скота по *направленному выращиванию нетелей и первотелок* в технологическом процессе выделяют более дробные технологические группы содержания животных. В бухгалтерском учете на этих предприятиях выделяются соответствующие объекты аналитического учета затрат по *счету 20-2*.

Затраты на содержание коров-кормилиц учитывают отдельно от коров основного стада и относят

на содержание телят, поскольку именно телята высокопродуктивных пород скота являются основной продукцией данной учетной группы.

В птицеводческих хозяйствах (птицефабриках) в учете затрат также применяют ряд специализированных документов: акт на вывод и сортировку суточного молодняка (ф. № 224-АПК, СП-41); отчет о процессах инкубации (ф. № 187-АПК, СП-29); карточки учета движения молодняка птицы (ф. № 225-АПК, СП-52) и взрослой птицы (ф. № 226-АПК, СП-53). Карточки открывают на каждую бригаду или птичницу. Ежедневно на основании первичных документов в карточках делают записи о поступлении и выбытии поголовья птицы. В конце месяца на основании итоговых данных карточек составляют отчет о движении скота и птицы (ф. № 223-АПК, СП-51).

В звероводстве затраты и выход продукции 'учитывают отдельно по каждому виду зверей — норка, серебристо-черная лисица, песец, соболь, нутрия, бобр. Сортные шкурки, полученные в течение года от убоя и падежа зверей, относят к основной продукции звероводства. Шкурки, не соответствующие техническим требованиям действующего ГОСТа, относят к прочей продукции звероводства и приходу на дебете счета 40 по цене возможной реализации.

В пчеловодстве затраты учитывают по-разному в зависимости от направления этой отрасли. В пчеловодстве опылительного направления все затраты относят на опыляемые культуры в *дебет счет 20-1 «Растениеводство»*. В пчеловодстве разведенческого, медового, а также медово-опылительного направления затраты относят на полученную

продукцию: мед, воск, новые семьи пчел, матки плодные, маточное молочко, прополис и др. В валовой выход меда включают как выкачанный мед, так и оставленный в ульях для зимовки пчел. Стоимость меда, оставленного в ульях для зимовки пчел, учитывают по **счету 20-2** на конец года как незавершенное производство пчеловодства.

Стоимость ульев, занятых пчелосемьями, учитывают на **счете 11 «Животные на выращивании и откорме» по субсчету 6 «Семьи пчел»**. В случае гибели пчелосемей их списывают с **кредита счета 11 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**, а затем с **кредита счета 94** относят в **дебет счет 20-2**, аналитический счет «Пчеловодство» на статью «Потери от падежа». При гибели пчелосемей от стихийных бедствий их стоимость с **кредита счета 11** относят в **дебет счета 99 «Прибыли и убытки»**.

Глава II. Краткая характеристика сельскохозяйственного предприятия ООО «Янтарное»

ООО «Янтарное» является типичным с/х предприятием в Калининградской области, основным видом деятельности которого является производство, закуп и хранение зерна, помол муки на собственной мельнице, реализация сельхозпродукции. На животноводство приходится не более 30 % производства.

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

Общество вправе в установленном порядке открывать банковские счета на территории России и за ее пределами. Общество имеет круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование на русском языке и указание на место нахождения Общества. Общество имеет штампы и бланки со своим фирменным наименованием, собственную эмблему и другие средства индивидуализации. Общество действует в соответствии с законодательством России, уставом и учредительным договором. Общество создано в целях насыщения потребительского рынка товарами и услугами, а также извлечения прибыли в интересах участников.

Общество имеет право осуществлять любые виды деятельности, не запрещенные законом. Виды деятельности, подлежащие лицензированию, осуществляются Обществом после получения лицензии в установленном законом порядке.

Общество самостоятельно организует и обеспечивает свою трудовую, финансовую, хозяйственную и иные виды деятельности, разрабатывает необходимые для этого внутренние положения и другие акты локального характера.

Общество самостоятельно заключает и контролирует исполнение хозяйственных и других договоров со всеми видами организаций, предприятий и учреждений, а также частными лицами.

Данное предприятие хотя и является типичным, однако имеет ряд весомых преимуществ и особенностей положительно влияющих на основную деятельность предприятия. За период сельскохозяйственных работ ООО зарекомендовало себя, среди партнеров и др. с/х производителей самостоятельным, добропорядочным и деловым, партнером, хорошо ориентирующимся в совместных условиях рыночных отношений.

2.1. Характеристика растениеводства

На анализируемом предприятии пашня в составе сельскохозяйственных угодий в отчетном году составляла 95,8% ($10524/10980 \cdot 100$). Пашня полностью используется под посевы сельскохозяйственных культур. Это говорит о высокой распаханности сельскохозяйственных угодий и весьма интенсивном использовании пахотных земель.

Сопоставление фактических показателей отчетного года с плановыми показывает, что предприятие в основном выполнило план по использованию земли, хотя были допущены некоторые отклонения. В отчетном году в хозяйстве произведена раскорчевка кустарников на площади 109 га, которые были заражены филлоксерой и давали низкие урожаи. Все эти земли использовались под посевы сельскохозяйственных культур.

Большим резервом увеличения производства продукции является выбор наиболее рациональной структуры посевных площадей. Структура посевных площадей должна соответствовать производственному направлению хозяйства, его специализации и обеспечивать наибольший выход продукции с каждого гектара при наименьших затратах труда. В процессе анализа необходимо установить насколько рациональна

существующая структура, какие намечаются мероприятия по ее совершенствованию. Изменения в структуре посевных площадей анализируемого хозяйства экономически оправданы. Они направлены на более интенсивное использование пашни.

Таблица 1

Структура посевных площадей в ООО «Янтарное»

Культуры	В среднем за 2002-2005 гг		2006			
			план		факт	
	га	% к итогу	Га	% к итогу	Га	% к итогу
1	2	3	4	5	6	7
Зерновые, всего	5400	50,6	5770	55,5	5781	54,9
в том числе:						
озимые	4213	39,5	4800	46,2	4432	42,1
из них пшеницы	3680	34,5	3800	36,5	3632	34,5
кукуруза	735	6,9	800	7,7	917	8,7
Технические, всего	2455	23,0	2290	22,0	2301	21,0
в том числе:						
сахарная свекла	1395	13,1	1350	13,0	1350	12,8
подсолнечник	840	7,9	940	9,0	931	8,8
Картофель	150	1,4	388	3,7	393	3,7
Кормовые, всего	2669	25,0	1950	18,8	2049	19,5
в том числе:						
многолетние травы	952	8,9	1000	9,6	990	9,4
кукурузу на силос	919	8,6	550	5,3	568	5,4
Однолетние травы	772	7,2	315	3,0	420	4,0
Всего посевов	10674	100	10398	100	10524	100

Как видно из таблицы 1 в структуре посевных площадей увеличивается удельный вес зерновых культур за счет расширения посевов основной продовольственной культуры - озимой пшеницы. Одновременно сокращается площадь под однолетними травами и кукурузой на силос. Это стало возможным благодаря тому, что в ООО были введены орошаемые культурные пастбища.

С помощью относительных обобщающих показателей удобно анализировать специализацию производства.

Производственная специализация предприятия определяется по

основной, ведущей товарной отрасли, обеспечивающей наибольшую выручку от реализации продукции. Для характеристики специализации может быть использован целый ряд косвенных показателей: структура валовой продукции и затрат труда, посевных площадей, поголовья скота, основных производственных фондов.

Таблица 2

Структура валовой и товарной продукции
(в среднем за последние 5 лет)

Отрасли и виды продукции	Товарная продукция		Валовая продукция	
	Тыс.руб.	% к итогу	Тыс.руб.	% к итогу
1	2	3	4	5
Растениеводство, всего	2915,6	62,2	3792	65,9
в том числе				
зерно	1030,7	22,0	1339	23,3
свекла	891,7	19,0	978,9	17,0
подсолнечник	285,8	6,1	426,1	7,4
Картофель	304,5	6,5	437,6	7,6
Животноводство, всего	1769,4	37,8	1966,1	34,1
в том числе				
Скотоводство	944,9	20,2	1068,2	18,5
Свиноводство	463,8	14,1	706,3	12,8
Итого	4485,7	100	5758,1	100

Ведущей отраслью в анализируемом предприятии является растениеводство. На его долю приходится почти 2/3 всей товарной продукции.

В растениеводстве главными отраслями являются производство зерна и свеклы. Эти две отрасли дают более 40% товарной продукции.

Большую роль играет животноводство., его удельный вес в структуре товарной продукции в среднем за последние года составил 37,8%. Главная отрасль животноводства - молочное скотоводство. Другой отраслью, как показывает таблица, имеющей товарное значение является свиноводство. Таким образом, главная отрасль предприятия -зерновое производство.

Уровень специализации определяется отношением суммы выручки от реализации продукции, на производстве которой специализируется

предприятие, к общему объему товарной продукции.

В ООО «Янтарное» уровень специализации за последние года составил: $(1030,7+891,7+944,9)/4685*100\%=61,2\%$.

Таблица 3

Внутрихозяйственная специализация предприятия
(в среднем за 2002-2006 гг.)

Вид продукции	В целом по предприятию(тонн)	Производственные участки				
		№1	№2	№3	№4	№5
1	2	3	4	5	6	7
Зерно	2260,8	54,4	38,4	55,7	43,0	35,3
Свекла	402,1	110,0	82,6	93,7	82,4	63,4
Подсолнечник	22,9	5,4	3,8	4,7	4,1	4,9
Картофель	26,0	-	-	-	-	26,0
Мясо (в живом весе)	10,0	1,23	0,6	6,4	0,6	1,2
Молоко	41,7	16,0	7,2	6,1	12,4	-

Чтобы выявить возделывание каких культур более эффективно в условиях конкретного предприятия, производится их экономическая оценка отдельно по товарным и кормовым культурам.

Результаты сравнительной оценки показывают, что наибольшее количество продукции на гектар посева дают овощи. Но в этой отрасли преобладает ручной труд, поэтому уровень производства продукции на руб. затрат и на один человеко-час низкий. Такой же результат получен по картофелю, свекле и кукурузе.

Чтобы определить выполнение плана сева фактически засеянные площади по производственным участкам сопоставляют с запланированными показателями. В 2006 году план сева сельскохозяйственных культур анализируемое предприятие выполнило успешно. Однако по отдельным культурам имеются некоторые отклонения от планового задания.

Недовыполнение плана сева пшеницы компенсировано перевыполнением плана по зернобобовым. Произошли существенные изменения в структуре посевных площадей по сравнению с прошлым годом: за счет сокращения посевов кормовых культур на зеленый корм расширены посевы площадей зерновых.

Таблица 4

Оценка экономической эффективности производства товарных культур
(в среднем за 2002-2006 гг)

Культуры	Затраты на 1 га посевов		Урожайность (ц)	Себестоимость 1ц (т.руб.)	Цена реализации, т.руб.	Получено продукции (тыс.руб.)		
	Материально-денежные (руб.)	Труда (чел-ч)				На 1 га посево	На 1 руб. затрат	На 1 чел-ч
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Пшеница озимая	96,3	25	21	2,3	6,7	281,4	2,9	11,3
Ячмень	96,3	25	26	2,0	4,7	231,4	2,4	9,3
Кукуруза	274,2	124	48,6	5,6	12,0	583,2	2,1	4,7
Свекла	817,6	251	302	2,7	2,6	785,2	0,9	3,13
Подсолнечник	82,6	23	25,6	3,2	18,1	463,4	5,6	20,1
Овощи открытого грунта	2690	1176	239	11,3	13,9	3322,1	1,2	2,8
картофель	2051	789	110	18,6	8,4	924	0,5	1,2

Таблица 5

Выполнение плана сева сельскохозяйственных культур, га

Культуры	2005 год	2006 год			Отклонение (+,-) от показателей	
		план	факт	% выполнения плана	Плана	2005 года
1	2	3	4	5	6	7
Озимые зерновые, всего	3511	4800	4432	92,3	-368	+921
в том числе пшеница	3415	3800	3632	95,6	-168	+217
Зернобобовые	1588	970	1349	139,1	+379	-239
в том числе кукуруза	908	800	917	114,6	+117	+9
Всего зерновых и зернобобовых	5099	5770	5781	100,2	+11	+682
Технические, всего	2447	2290	2301	100,5	+11	-146
в том числе:						
свекла	1350	1350	1350	100,0	-	-
подсолнечник	945	900	931	103,4	+31	-14
Картофель	288	388	393	101,3	+5	+105
Кормовые, всего	2711	1950	2049	105,1	+99	-662
в том числе кукурузы	1156	550	568	103,3	+18	-588
Всего посевов	10545	10398	10524	101,2	+126	-21

Таблица 6

Динамика интенсификации сельскохозяйственного производства в ООО

«Янтарное»

Показатели	2002 год	2005 год	2006 год		Отчетный год анализируемого хозяйства в % к	
			ООО «Янтарное»	По району	2002	Среднему по району
1	2	3	4	5	6	7
Основные производственные фонды (тыс.руб.)	7904,8	11194,5	11862,7	8720,0	150,1	136,0
Валовая продукция в сопоставимых ценах (тыс.руб.)	5758,1	7021,3	7785,8	6368,0	135,2	122,3
Валовой доход (тыс.руб.)	3929,4	4709,4	4839,3	4112,1	123,2	117,7
Приходится на 100 га сельхозугодий (тыс.руб.):						
Основных производственных фондов	71,9	102,0	108,0	87,7	150,2	123,1
Текущих производственных затрат	39,4	49,3	52,7	44,6	133,8	118,2
Валовой продукции	52,4	63,8	70,9	64,0	135,3	110,8
Валового дохода	35,7	42,9	44,0	41,3	123,2	106,5

Данные таблицы показывают, что в ООО «Янтарное» уровень интенсификации производства постоянно повышается. За последние 4 года стоимость основных производственных фондов увеличилась на 50,2%, а текущих производственных затрат на 33,8%. За эти годы возросла оснащенность хозяйства тракторами, комбайнами и другими сельскохозяйственными машинами, повысилась плотность тракторных работ на гектар пашни, стало больше применяться органических и минеральных удобрений.

Валовое производство продукции в расчете на 100 га сельскохозяйственных угодий возросло на 35,3%. Темпы роста валовой продукции, как это видно из таблицы, обгоняют темпы увеличения

производственных затрат, что свидетельствует об эффективности интенсификации.

2.2. Характеристика животноводства

ООО «Янтарное» специализируется в отрасли животноводства на производстве молока.

Анализ производства молока целесообразно начать с изучения динамики его производства.

Таблица 7

Динамика валового производства молока.

Показатели	Ед. изм.	2002	2003	2004	2005	2006	2006г. в % к 2002 г.
Поголовье коров	гол.	400	400	400	400	350	88
Надой молока от коровы	Кг	3224	2372	1830	1774	1587	49
Производство молока	ц.	12895	9489	7319	7097	5556	43

Объём валового производства молока в ООО «Янтарное» ежегодно сокращается. В 2006 году его произведено 5556 ц., что на 57% меньше, чем в 2002 году. Снижение производства молока в хозяйстве связано и сокращением поголовья коров и со снижением их продуктивности.

Проанализируем сложившуюся структуру стада в ООО «Янтарное»

Таблица 8

Структура стада

Группа скота	2002г.	2003г.	2004г.	2005г.	2006г.
--------------	--------	--------	--------	--------	--------

	гол.	%	гол.	%	гол.	%	гол.	%	гол.	%
Коровы	400	29	400	34	400	37	400	43	350	43
Нетели	61	4	64	6	61	5	46	5	45	6
Тёлки старше 2х лет	268	20	219	19	193	18	160	17	51	6
Тёлки до 2х лет	284	21	232	20	191	18	164	18	163	20
Бычки и кастраты (волы) всех возрастов	358	26	248	21	235	22	159	17	201	25
Итого	1371	100	1163	100	1080	100	929	100	810	100

В хозяйстве наблюдается ежегодный рост удельного веса коров в стаде. Объясняется это – сокращением общей численности скота в ООО к уровню 2002 года на 41%.

Для увеличения производства молока в ООО «Янтарное» необходимо увеличить поголовье коров.

Обязательным условием создания высокопродуктивного однородного стада является правильная организация выращивания тёлок, отобранных для ремонта маточного поголовья. В структуре стада ООО «Янтарное» ремонтные тёлки занимают всего лишь 6%. Низким остаётся и удельный вес нетелей – 6%, что недостаточно для своевременного пополнения стада. На каждые 100 коров необходимо иметь 25 нетелей.

Важнейшим уровнем успешного развития молочного скотоводства, роста продуктивности животных, увеличения валового производства молока является создание хорошо организованной, прочной и устойчивой кормовой базы.

Обеспеченность скота кормами является одним из определяющих факторов уровня продуктивности животных. Однако, в ООО «Янтарное» продуктивность коров снижается несмотря на рост обеспеченности скота необходимым количеством кормов.

Таблица 9

Обеспеченность молочного стада коров кормами

Показатели	Ед.	2002г.	2003г.	2004г.	2005г.	2006г.	2006г
------------	-----	--------	--------	--------	--------	--------	-------

	изм.						в % к 2002г
Выделено кормов – всего	у.к.ед	15470	12330	12515	15350	15480	100
в т.ч. на 1 голову	у.к.ед	38,6	30,8	31,2	38,4	44,2	115
на 1ц. молока	у.к.ед	1,2	1,3	1,7	2,2	2,8	233

Рост обеспеченности молочного стада коров кормами по сравнению с 2002 годом на 15% не повлек за собой увеличение продуктивности животных, что явилось главной причиной снижения эффективности и использования кормов. В 2006 году на производство 1ц. молока израсходовано кормов по 2,8ц. кормовой единицы, что на 133% больше, чем в 2002 году, хотя продуктивность за исследуемый период снизилась на 51%.

Увеличение производства молока может быть достигнуто или за счёт увеличения количества применяемых ресурсов, или за счёт повышения эффективности их использования. В связи с этим, важная роль отводится рациональному использованию трудовых ресурсов.

Глава III. Анализ затрат на производство продукции ООО «Янтарное» за 2002-2006 гг.

3.1. Анализ затрат на производство растениеводческой продукции ООО «Янтарное»

Высокая товарность характеризует уровень специализации и концентрации производства, а также экономическую эффективность производства. Большое значение в повышении товарности имеет рост урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности животных.

Таблица 10

Товарность продукции растениеводства

Вид продукции	Валовая продукция, тонн		Товарная продукция, тонн		Товарность, %		
	2005	2006	2005	2006	В среднем за 2002- 2006	2006 План	факт
1	2	3	4	5	6	7	8
Зерно, всего (за вычетом зерноотходов)	2298	2623	1188	1651	61,5	51,6	62,9
Свекла	398	497	398	497	97,6	100	100
Подсолнечник	23	24	22	20	84,1	94,7	84,5
Картофель	357	307	252	270	81,4	70,4	90,1

Как видно из таблицы, в 2006 году товарность большинства видов продукции была выше средней за 2002-2006 гг.

В сравнении с планом товарность возросла по зерну на 11,3%, по картофелю - на 19,7%.

Проводя анализ товарности, нельзя ограничиваться сопоставлением только показателей уровня товарности, так как не всегда адекватно отражает ситуацию.

Сопоставление данных о количестве реализованной продукции в натуре без учета ее качества может привести к односторонним, а порой и к неверным выводам. Сведения о зачетном количестве проданной продукции можно взять из данных аналитического учета счета Готовая продукция или счета Растениеводство.

Рассмотрим на примере ООО «Янтарное» отклонения фактического веса от зачетного по основным видам продукции.

Таблица 11

Отклонения фактического веса продукции от зачетного

Вид продукции	Количество (тонн)		Отклонение фактического веса от зачетного	
	Натуральный вес	Зачетный вес	ц	%
1	2	3	4	5
Зерно	1484	1464	-19,9	1,3
Свекла	497	460	-37	7,4
Подсолнечник	20,4	20,8	+0,4	2,1
картофель	234	207	-17	11,3

Из таблицы видно, что от продажи продукции, не отвечающей требованиям закупочных организаций, хозяйство понесло большие потери. Так, например, незачтенная продукция по зерну составила 1,3% от сданного объема, по свекле-7,4, по картофелю-11,3.

Прибыль и рентабельность - это результативные показатели хозяйственной деятельности предприятия, характеризующие эффективность производства. Выявить взаимосвязь размера прибыли и ее влияния на показатели рентабельности -одна из важнейших задач.

Величина получаемой сельхозпредприятиями прибыли характеризует эффективность использования производственных фондов, земли, материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Источником данных необходимых для анализа экономической эффективности производственной деятельности служат: производственно - финансовый план, отчет о прибылях и убытках, отчет о реализации готовой

продукции, отчет о движении денежных средств, годовые отчеты сельхозпредприятия, данные бухгалтерского учета.

В современных условиях многие предприятия составляют финансово-производственный план на предстоящий год. Поэтому анализ финансовых результатов работы предприятия целесообразно начинать с проверки выполнения финансового плана, и в частности плана по прибыли.

Таблица 12

Выполнение плана по прибыли ООО «Янтарное» за 2006 год, тыс.руб.

Показатели	План	Факт	Выполнение плана (%)	Отклонение (+,-)
1	2	3	4	5
Реализация продукции растениеводства	17650,7	20510,6	116,2	+2850,9
Промышленные предприятия, работы, услуги	70,0	-940,5	-	-101,5

Фактическая сумма прибыли в ООО была выше запланированной на 16%.

На величину прибыли, полученной от реализации продукции, влияют следующие факторы:

1)объем товарной продукции; 2) структура товарной продукции; 3) полная себестоимость; 4) реализационные цены. Для измерения каждого из них используют методы цепной подстановки, исчисления разниц и сравнения.

Финансовый результаты деятельности хозяйства могут быть представлены в виде аналитической таблицы (Таблица 13).

Как видно из таблицы, в 2006 году по сравнению с планом фактические затраты возросли. Но это не является отрицательным показателем, а может свидетельствовать об интенсификации производства. Динамика текущих затрат на производство, влияющих на полную себестоимость продукции показана в динамике в приложении.

При анализе основных факторов, влияющих на финансовые результаты

деятельности, не указаны такие важнейшие факторы, как создание межхозяйственных объединений, интенсификация производства, увеличение производительности труда, совершенствование технологии и управления производством. Дело в том, что эти факторы на финансовые результаты влияют не непосредственно, а через количество и качество товарной продукции и ее себестоимости. При анализе экономической эффективности производства большое значение имеют показатели рентабельности.

Таблица 13

Влияние факторов на отклонение фактической прибыли от плановой в 2006 году (тыс.руб.)

№ п/п	Показатели	План	Фактический объем реализации по плановым себестоимости и ценам	Факт	Отклонение, (+,-)
1	2	3	4	5	6
1	Полная себестоимость реализованной продукции	44080,2	50430,4	54100	+10020
2	Выручка от реализации	64790,9	70670,6	74160	+9360,3
3	Прибыль (убыток) от реализации	20710,7	20240,2	20050	-650,9
4	Прибыль (убыток) от реализации в расчете на 100 руб. выручки (руб.) (стр.3:стр.2)	319,7	296,41	270,46	-49,25
5	Отклонения от плановой прибыли за счет изменения:				
	А) количества реализованной продукции (стр.2гр4-гр.3)*стр.4гр.3				+187,9
	Б) структуры реализованной продукции (стр.4гр.4-гр.3)*стр.2гр.4				
	В) себестоимость реализованной продукции (стр.1гр.4-гр.5)				-235,4
	Г) реализационных цен (стр.2гр.5-гр.4)				-367
					+348,6

В процессе анализа хозяйственной деятельности изучают изменение нормы прибыли и нормы рентабельности.

Норма прибыли - это отношение прибыли к среднегодовой стоимости основных производственных фондов.

Норма рентабельности представляет собой отношение прибыли от реализации товарной продукции к полной ее себестоимости.

Прибыль в расчете на единицу земельной площади характеризует эффективность использования земли и интенсификации производства. В растениеводстве прибыль исчисляют в расчете на гектар посева отдельных культур, а по хозяйству в целом- на 100 га сельхозугодий.

Прибыль в расчете на один человеко-час или человеко-день характеризует эффективность затрат живого труда. Прибыль в расчете на одного работника характеризует еще и полноту использования годового рабочего времени.

Одновременный анализ системы показателей дает более полное представление об эффективности производства и финансовых результатах работы предприятия за отчетный период.

Таблица 14

Показатели рентабельности хозяйства

Показатели	В среднем за п2002- 2005 г	2006		Отклонение (+,-) фактического показателя от	
		план	факт	Среднего за 2002-2005	планового
1	2	3	4	5	6
Прибыль, всего (тыс.руб.)	20460,4	20710,7	21040,1	+570,7	+320,4
в том числе от реализации	19660	20710,7	20050,8	+390,8	-650,89
Полная себестоимость реализованной продукции (тыс.руб.)	43370	44080,2	54100,4	+10730,3	+10020,2
Среднегодовая сумма основных производственных фондов (тыс.руб.)	123700	145990,7	146670	+26270	3980
Норма рентабельности, %	45,3	47,1	37,1	-8,2	-10,0
Норма прибыли, %	16,5	14,2	14,0	-2,5	-0,2
Прибыль в					

расчете на 100 га сельхозугодий, тыс.руб.	18,5	18,9	19,2	+0,7	+0,3
Прибыль в расчете на одного среднегодового работника, (т.руб.)	944,7	951,1	977,2	+32,5	+26,1
Прибыль в расчет на 1 человеко- день, руб.	40,7	41,7	43,8	+3,1	+2,1

В отчетном году норма прибыли и норма рентабельности в ООО были ниже среднего уровня за предшествующие четыре года, но ниже плана. Прибыли на 100 га сельскохозяйственных угодий, на одного работника и на один человеко-день, в отчетном году приходилось больше, чем в предыдущие годы и больше плана.

Для анализа себестоимости продукции используют данные производственно-финансового плана, технологические карты, применяемые в хозяйстве нормативные материалы и данные годовых отчетов.

В начале анализа определяют удельный вес затрат по каждой калькуляционной статье на уборочные и послеуборочные работы в общей сумме затрат на весь объем работ, предусмотренных в технологической карте. Приводят соответствующие расчеты по статьям. Затем данные о затратах по статьям исчисляют в расчете на центнер продукции. С каждого гектара посевов озимых зерновых в ООО намечали получить 42,0 ц, фактическая урожайность составила 48,1 ц, валовый сбор урожая со всей площади-213198 ц.

Для расчета корректировочных сумм по статьям калькуляции плановые затраты на центнер продукции умножают на удельный вес затрат на уборочные и послеуборочные работы и на отклонение урожайности.

Заработная плата с начислениями в расчете на центнер продукции по плану равна 6,4 т.руб.. Эту сумму умножают на удельный вес затрат по уборочным и послеуборочным работам и на 6,1 ц дополнительной урожайности и получают 21 т.руб.. Этим методом скорректированы плановые суммы расходов по таким статьям, как заработная плата, ГСМ, автотранспорт,

амортизация, текущий ремонт и прочие затраты. По статьям : семена, удобрения, общепроизводственные и общехозяйственные расходы- в скорректированные суммы включаются фактические расходы. При невыполнении плана по урожайности расходы соответственно уменьшают.

Таблица 15

Затраты на возделывание озимых зерновых по отдельным статьям в 2006 году, (т.руб.)

Статья затрат	Затраты на 1 га			Затраты на 1 ц		
	план	скорректированные	факт	план	Скорректированные	факт
1	2	3	4	5	6	7
Заработная плата с начислениями	268,6	289,6	285,2	6,4	6,0	5,9
Семена	85,5	73,6	73,6	2,0	1,5	1,5
ГСМ	48,8	50,4	64,4	1,2	1,0	1,3
Автотранспорт	28,5	32	41,4	0,7	0,7	0,9
Удобрения	134,3	202,4	202,4	3,2	4,2	4,2
Амортизация	170,9	190,2	119,6	4,1	4,0	2,5
Текущий ремонт основных средств	130,2	143,2	69	3,1	3,0	1,4
Прочие затраты	207	227	234,6	4,9	4,7	4,9
Общепроизводственные и общехозяйственные расходы	179,1	142,6	142,6	4,2	3,0	3,0
Всего	1250,35	1350,1	1230,28	29,8	28,1	25,6

Из данных таблицы видно, что в связи с ростом урожайности дополнительные затраты на уборочные и послеуборочные работы в расчете на гектар посева озимых зерновых должны были увеличиться на 97,5 т.руб. (1350,1-1250,35), а фактически они оказались на 20,7 меньше плановых (1250,35-1230,28). Наибольшее уменьшение по сравнению со скорректированными суммами получено по таким статьям, как амортизация и текущий ремонт основных средств.

Перерасход по сравнению со скорректированными суммами в расчете на гектар посева был по ГСМ, автотранспорту, прочим затратам; в расчете на центнер продукции скорректированные затраты по этим статьям были ниже

плановых, то есть по этим статьям в хозяйстве была достигнута относительная экономия. На весь объем валовой продукции (213198 ц) за счет снижения фактической себестоимости по сравнению с плановой экономия составила 89,5 тыс.руб. ($213198 \cdot 4,2$); по сравнению со скорректированными затратами - 53,3 тыс.руб. ($213198 \cdot 2,5$).

Представляется возможным проанализировать план на 2004 год. Из данных приложения 3 видно, что себестоимость центнера озимых в 2004 ниже уровня 2006 года на 4,2 тыс.руб.. Это в основном обусловлено ростом урожайности и снижением затрат на гектар посева. По всем видам продукции дополнительные затраты на доуборочные работы и особенно на внесение удобрений привели к повышению урожайности, к снижению себестоимости. Особенно эффективными оказались дополнительные затраты на выращивание кукурузы. По этой культуре за счет роста урожайности себестоимость снизилась на 13000 руб., а дополнительные затраты в расчете на центнер продукции составили всего 6,4 тыс.руб., то есть получена экономия 6,6 тыс.руб. на каждый центнер. На весь валовой урожай это составило 311 тыс.руб.. Благодаря росту урожайности полностью окупались дополнительные затраты на предуборочные работы по сахарной свекле. Дополнительные затраты на послеуборочные работы, вызванные ростом урожайности, с избытком перекрываются эффектом, получаемым от увеличения урожайности. Это наглядное подтверждение эффективности интенсификации сельскохозяйственного производства.

3.2. Анализ производства молока в ООО «Янтарное»

Производительность труда в молочном животноводстве определяется, главным образом, количеством живого труда, затраченного на производство 1 ц. молока или количеством произведённой продукции за единицу времени.

Таблица 16

Динамика производительности труда в молочном производстве

Показатели	Ед. изм.	ООО «Янтарное»					2006г в сред. по хозяйст вам района
		2002г	2003г	2004г	2005г	2006г	
Производство молока	ц.	12895	9489	7319	7097	5556	8175
Затраты труда	тыс. чел/час	99	76	70	73	70	68
Производства молока за 1 чел/час	кг	13	12	10	9	8	12
Затраты труда на 1ц. молока	чел/час	7,7	8,0	9,6	10,3	12,6	8,3

Со снижением объёма валового производства молока в хозяйстве снижается и уровень производительности труда. Так за 1 человека/час в хозяйстве произведено в 2006 году 8кг молока. Это на 39% меньше уровня 2002 года и на 33% меньше, чем в среднем по хозяйствам района.

Трудоёмкость производства 1ц. молока с каждым годом растёт и в 2006 году составила 12,6 чел/часа. Это на 63% выше уровня 2002 года и на 52% выше средне районного показателя.

Низкая эффективность использования кормов и постоянное снижение уровня производительности труда в производстве молока являются основными причинами роста себестоимости производимой продукции.

Таблица 17

Динамика и структура себестоимости 1 ц. молока

Статьи затрат	2002г			2003г			2004г			2005г			2006г		
	Произведено молока														
	12895ц.			9489ц.			7319ц.			7097ц.			5556ц.		
	Всего затрат (тыс.руб.)	на 1ц. (руб.)	%	Всего затрат (тыс.руб.)	на 1ц. (руб.)	%	Всего затрат (тыс.руб.)	на 1ц. (руб.)	%	Всего затрат (тыс.руб.)	на 1ц. (руб.)	%	Всего затрат (тыс.руб.)	на 1ц. (руб.)	%
Оплата труда	361	28	26	213	23	18	249	34	18	394	55	20	583	105	20
Корма	580	45	42	606	64	49	784	107	56	760	107	39	1405	253	48
Содержание основных средств	77	6	5	316	33	25	268	37	19	409	58	21	555	100	19
Прочие	374	29	27	98	10	8	104	14	7	374	53	20	390	70	13
Итого:	1392	108	100	1233	130	100	1405	192	100	1937	273	100	2933	528	100

За период с 2002 по 2006 год себестоимость 1ц. молока увеличилась в 4,9 раза и в 2006 году составила 528 рублей. На рост себестоимости молока существенное влияние оказали такие факторы, как существующий уровень инфляции, удорожание материально – технических ресурсов, необходимых для производства молока и сокращение валового производства молока в хозяйстве. Изменилась и структура себестоимости молока. С 42% до 48% увеличился удельный вес затрат на корма. С 26% до 20% сократился удельный вес затрат на оплату труда. Из – за неоднократной переоценки основных средств удельный вес на содержание основных средств в структуре себестоимости молока увеличился на 14%.

Быстрый рост себестоимости молока послужил причиной ухудшения экономических результатов его производства и реализации.

Таблица 18

Экономические результаты производства и реализации молока

Показатели	Ед. изм.	2002г	2003г	2004г	2005г	2006г
Произведено	ц.	12895	9489	7319	7097	5556
Реализовано	ц.	9834	7194	6127	5724	4432
Товарность	%	76	76	84	81	80
Полная себестоимость 1ц.	руб.	125	142	240	280	528
Цена реализации 1ц.	руб.	101	107	310	337	371
Прибыль+Убыток- 1ц.	руб.	-24	-25	+70	+57	-157
Прибыль+Убыток – всего	руб.	-236	-252	+429	+326	-696
Рентабельность производства	%	-19	-25	+29	+20	-30
Рентабельность продаж	%	-24	-33	+22	+16	-42

За период с 2002 по 2006 год производство молока для ООО «Янтарное» было прибыльным лишь в 2004 и в 2005 годах в связи ростом цены реализации. В 2006 году наблюдается ухудшение финансовых результатов функционирования отрасли, и от производства молока хозяйство получило убыток в сумме 696 тыс. рублей и отрицательную рентабельность. Производство - 30%, рентабельность продаж - -42%.

В результате проведенного анализа выяснили, что в ООО «Янтарное» наблюдается устойчивая тенденция снижения валового производства молока за счёт сокращения поголовья коров и их продуктивности.

Имеющиеся в хозяйстве производственные мощности позволяют содержать 400 коров. Увеличение численности поголовья коров возможно за счёт улучшения работы по воспроизводству стада, т.е. за счёт правильной организации выращивания тёлочек и ежегодного ввода в основное стадо 80 нетелей.

Таблица 19

Резерв увеличения производства молока за счёт роста поголовья коров.

Вид продукции	Поголовье коров			Продуктивность 1 коровы (кг)	Резерв увеличения производства молока (ц.)
	фактическое	ожидаемое	отклонение (+;-)		
Молоко	350	400	+50	1587	793

Увеличение поголовья коров на 50 голов позволит хозяйству дополнительно получить 793 ц. молока. Основными источниками роста продуктивности животных являются повышения уровня их кормления и эффективности использования кормов, сокращение яловости коров, улучшение породного состава стада, а также условий содержания.

В ООО «Янтарное» ежегодно заготавливается кормов не менее 25ц. кормовых единиц в расчёте на каждую условную голову скота, что обеспечивает необходимый уровень кормления животных. Но корма расходуются не эффективно. Повышение эффективности использования кормов в ООО – ещё один резерв увеличения производства молока.

Таблица 20.

Резерв увеличения производства молока за счёт повышения эффективности использования кормов.

Показатели	Ед. изм.	Молоко
Расход кормов на производство 1ц. молока:	у.к.ед	
по норме		1,2
фактически		2,8
Перерасход кормов на 1ц. молока	у.к.ед	1,6
Фактический объём производства молока	ц.	5556
Перерасход кормов на весь объём производства	у.к.ед	8890
Резерв увеличения производства молока	ц.	7408

С учётом сложившейся ситуации исследуемому хозяйству необходимо повысить окупаемость кормов дополнительно произведенной продукции. Это позволит повысить эффективность использования кормов и увеличить производство молока на 7408 ц..

Увеличить производство молока в хозяйстве возможно за счёт улучшения породного состава стада. Всё имеющееся поголовье крупного рогатого скота в ООО «Янтарное» шведской породы, но в ряде хозяйств района разводят чёрно – пёстрый скот, отличающийся более высокой молочной продуктивностью.

Разведение коров чёрно – пёстрой породы позволит хозяйству увеличить производство молока.

Таблица 21

Резерв увеличения производства молока за счёт улучшения породного состава стада

Порода коров	Продуктивность 1 головы (кг)	Структура поголовья (%)			Изменение среднего уровня продуктивности
		фактическое	возможное	(+;-)	
Чёрно – пёстрая	30	-	3	+3	+0,9
Шведская	16	100	97	-3	-0,5
Всего	x	100	100	-	+0,4

За счёт приобретения 10 голов продуктивной чёрно – пёстрой породы коров средне годовой надой молока от 1 коровы за год возрастает на 0,4 ц., а от всего поголовья будет дополнительно получено 160 (0,4x400) ц. молока.

Большие потери молока хозяйство имеет в результате яловости коров, продуктивность которых ниже на 50%.

По данным зоотехнического учёта определим резерв увеличения производства молока за счёт ликвидации яловости коров.

Таблица 22

Резерв увеличения производства молока за счёт ликвидации яловости
коров

Показатели	Ед. изм.	Количество
Поголовье яловых коров	гол.	87
Продуктивность 1 коровы	кг	1587
Снижение продуктивности яловых коров	кг	793
Резерв увеличения производства молока	ц.	690

Из – за 87 голов яловых коров производство молока в ООО уменьшилось на 690 ц.. Это существенный резерв увеличения производства продукции.

Росту продуктивности коров и производства молока существенно содействуют хорошие условия содержания животных, надлежащий уход, правильный режим кормления, добросовестное отношение работников к своему делу.

Важным резервом увеличения производства молока является сокращение его потерь, связанных с нарушением технологической дисциплины.

Обобщим все выявленные резервы увеличения производства молока в ООО «Янтарное» в таблицу 23

Таблица 23

Обобщение резервов увеличения производства молока

Источник резервов	Резерв увеличения производства молока (ц.)
Рост поголовья коров	793
Повышение эффективности и использования кормов	7408
Улучшение породного состава стада	160
Ликвидация яловости коров	690
Всего	9051
% к фактическому объёму производства молока	163

Показатели таблицы 5.5 свидетельствуют о том, что ООО «Янтарное» имеет большие резервы увеличения производства молока. Использование их позволит хозяйству увеличить производство молока на 63% или на 3495 ц..

Значительно улучшить финансовые результаты производства молока ООО позволит снижение себестоимости производимой продукции. Рассчитаем снижения себестоимости молока за счёт увеличения производства.

Таблица 24

Резерв снижения себестоимости за счёт увеличения производства
молока

Вид продукции	Резерв увеличения производства (ц.)	Факт. себесто имость 1 ц. (руб.)	Резерв увеличения производства в оценке по себестоимости (тыс.руб.)	Удельный вес условно постоянных затрат в структуре себестоимости (%)	Сумма затрат на дополнительную продукцию (тыс.руб.)	Резерв снижения себестоимости (тыс.руб.)
	1	2	3=1x2	4	5=1x2x(100- гр4):100	6=3-5
Молоко	3495	528	1845	40	1107	738

Увеличение производства молока на 3495 ц. позволит хозяйству снизить общую сумму себестоимости молока на 738 тыс. рублей, при этом резерв снижения себестоимости 1 ц. молока составит 211 рублей (738:3495)

Учитывая тот факт, что уровень товарности молока в ООО «Янтарное» составляет 80%, с увеличением производства молока на 3495 ц. и увеличится и объём реализованной продукции на 2796 ц. (3495 x 80%).

Уменьшив выявленный резерв снижения себестоимости 1 ц. молока на возможный объём реализации определим резерв увеличения прибыли за счёт снижения себестоимости молока в хозяйстве.

Таблица 25

Резерв увеличения суммы прибыли за счёт снижения себестоимости
молока

Вид продукции	Резерв в снижение себестоимости 1 ц. молока (руб.)	Возможный объём реализации молока (ц.)	Резерв увеличения суммы прибыли (тыс.руб.)
Молоко	211	2796	590

Таким образом, источников резервов увеличения производства молока и снижение его себестоимости позволит хозяйству сократить убыток от реализации молока на 590 тыс. рублей.

Заключение

Анализ затрат на производство продукции ООО «Янтарное» позволил выявить следующие направления их снижения:

1. Значительное место в анализируемом хозяйстве основной удельный вес занимают земли сельскохозяйственного назначения, на долю которых приходится 87,5 % всей земельной площади.

В их составе произошли некоторые изменения, на площади 128 га созданы орошаемые культурные пастбища. Значительная часть этих пастбищ и посадки полезащитных лесных полос размещены на пашне, поэтому ее площадь за минувшие годы сократилась на 41 га. Эти изменения направлены на увеличение производства зеленых кормов для растущего животноводства.

Пашня полностью используется под посевы сельскохозяйственных культур. Это говорит о высокой распаханности сельскохозяйственных угодий и весьма интенсивном использовании пахотных земель.

В структуре посевных площадей увеличивается удельный вес зерновых культур за счет расширения посевов основной продовольственной культуры - озимой пшеницы. Одновременно сокращается площадь под однолетними травами и кукурузой на силос. Это стало возможным благодаря тому, что в ООО были введены орошаемые культурные пастбища.

Ведущей отраслью в анализируемом предприятии является растениеводство. На его долю приходится почти 2/3 всей товарной продукции.

В растениеводстве главными отраслями являются производство зерна и свеклы. Эти две отрасли дают более 40% товарной продукции.

По площади сельскохозяйственных угодий предприятие на 10,5% превосходит средние данные по району, а по валовой продукции – на 12,7%. По сравнению со средними данными по району предприятие лучше обеспечено трудовыми ресурсами и средствами производства, что создает

возможность более интенсивно вести хозяйство.

В ООО «Янтарное» уровень интенсификации производства постоянно повышается. За последние 4 года стоимость основных производственных фондов увеличилась на 50,2%, а текущих производственных затрат на 33,8%. За эти годы возросла оснащенность хозяйства тракторами, комбайнами и другими сельскохозяйственными машинами, повысилась плотность тракторных работ на гектар пашни, стало больше применяться органических и минеральных удобрений.

Валовое производство продукции в расчете на 100 га сельскохозяйственных угодий возросло на 35,3%. Темпы роста валовой продукции, как это видно из таблицы, обгоняют темпы увеличения производственных затрат, что свидетельствует об эффективности интенсификации.

Производство озимой пшеницы в 2006 году увеличилось против среднегодового уровня за последние четыре года на 11,8%.

Валовой сбор в 2006 году по сравнению со среднегодовым уровнем возрос на 20,3 % или на 460 тонн.

На увеличение валового сбора повлияли три фактора: изменении урожайности, размера посевных площадей и структуры зерновых культур.

В отчетном году норма прибыли и норма рентабельности в ООО были ниже среднего уровня за предшествующие четыре года, но ниже плана. Прибыли на 100 га сельскохозяйственных угодий, на одного работника и на один человеко-день, в отчетном году приходилось больше, чем в предыдущие годы и больше плана.

Главная стратегия повышения эффективности аграрного производства - снижение себестоимости продукции.

Решающее воздействие на себестоимость единицы продукции растениеводства оказывает рост урожайности за счет интенсификации производства, высокой культуры земледелия и экономного расходования денежных и материальных ресурсов.

2.Произведенный анализ производства молока показал, что в среднем за последние 5 лет объём валового производства молока в ООО «Янтарное» ежегодно сокращается. В 2006 году производство молока составило 5556 центнеров, что на 57% меньше, чем в 2002 году. На снижение валового производства молока повлияло снижение продуктивности коров.

В 2006 году на производство 1 центнера молока израсходовано кормов по 2,8 центнеров кормовой единицы, что на 133 % больше, чем в 2002 году.

За последние 5 лет наблюдается перерасход кормов на одну голову скота. Это говорит и их низком качестве и недостаточном контроле за их расходом. Условия содержания скота в хозяйстве хорошие. В ООО «Янтарное» по производству молока имеются резервы его увеличения за счет проведения следующих мероприятий:

- ликвидации яловости коров;

- доведение продуктивности животных до уровня передовой фермы;

- улучшение качества кормов.

Претворение этих мероприятий позволит увеличить валовое производство молока и снизить его себестоимость.

Список использованной литературы

1. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа М.: Финансы и статистика, 2004 – 288 с.
2. Канке А. А., Кошечая И. П. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия. М.: Форум, 2005 – 288 с.
3. Ковалев В.В. Финансовый анализ М.: Финансы и статистика, 2004 – 432 с.
4. Кожин В.Я. Бухгалтерский учёт М. ИНФРА-М, 2005 – 544 с.
5. Крейнина М.Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки М.: ИКЦ «Дис», 2003 – 224 с.
6. Пизенгольц М. З. Инвентаризация в сельском хозяйстве // Бухгалтерский учёт, 1999, № 6, с. 28 – 33
7. Пизенгольц М. З. Корректировка затрат и закрытие счетов в конце года в сельском хозяйстве //Бухгалтерский учёт, 2001, № 18, с. 44 – 51
8. Пизенгольц М. З. О разработке регистров учета в сельском хозяйстве // Бухгалтерский учёт, 2001, № 3, с. 15 – 21
9. Пизенгольц М. З. Учет затрат в растениеводстве //Бухгалтерский учёт, 1998, № 4, с. 25 – 29
- 10.Пизенгольц М. З. Учет затрат в животноводстве //Бухгалтерский учёт, 1998, № 5, с. 29 – 33
- 11.Пизенгольц М. З. Учет реализации в сельском хозяйстве //Бухгалтерский учёт, 2000, № 22, с. 36 – 41
- 12.Экономика сельского хозяйства /под ред. В. В. Кузнецова. Ростов на Дону, Феникс, 2004 – 352 с.
- 13.Стойнова Е.С. Экспертная диагностика и аудит финансового положения предприятия - М.: Перспектива, 1999 - 320 с.
- 14.Чумаченко Н. Г. Учёт и анализ в промышленном производстве за рубежом. М.: Финансы, 1971 – 240 с.
- 15.Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа - М.: ИНФРА- М, 2004 - 176 с.