

Е.А. Тюхова, О.А. Шапорова, М.Е. Ханенко

ОСОБЕННОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ И ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ СИСТЕМ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПРЕДПРИЯТИЙ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА

Для обеспечения стабильного развития, устойчивого экономического роста и повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий необходимо использовать более прогрессивные методики учета, адаптированные с учетом общепринятых в мировой практике подходов ведения бухгалтерского учета, позволяющих оперативно контролировать финансовое состояние организаций.

Ключевые слова: документальное оформление, управленческий учет, автономная и интегрированная системы учета, регламент управленческого учета, центры ответственности.

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве, как и в любой другой сфере, является системой, которая обеспечивает сбор, регистрацию и обобщение всей информации об имуществе, обязательствах предприятия, выраженной в денежном эквиваленте. Он обеспечивает непрерывный и всеохватывающий документальный учет всех без исключения операций, проводимых в хозяйстве. Для обеспечения стабильного развития, устойчивого экономического роста и повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности необходимо использовать более прогрессивные методики учета и контроля, адаптированные с учетом общепринятых в мировой практике подходов ведения управленческого учета, позволяющих оперативно исчислять финансовый результат и контролировать финансовое состояние организаций.

В настоящее время большое внимание в нашей стране уделяют ведению бухгалтерского учета в сельском хозяйстве, в том числе в сфере животноводства. Это связано с тем, что потребители все большее предпочтение стали отдавать отечественной продукции и, как следствие, сельскохозяйственные предприятия стали постепенно выходить из сложившейся в последние годы кризисной ситуации. Немаловажным в бухгалтерском учете является своевременное документальное отражение всех представленных изменений. Одним из основных первичных документов, которым оформляют приплод большинства животных, является акт на оприходование приплода животных (форма СП-39). Он составляется в двух экземплярах работниками фермы с участием зоотехника и ветеринарного врача в день получения приплода отдельно по каждому виду. В данном документе указывают: фамилию, имя, отчество работника, за которым закреплены животные, кличку и номер матки, количество, массу и пол родившихся животных, присвоенные им инвентарные номера, делают отметки об отличительных признаках. Один экземпляр акта остается у материально-ответственного лица, второй передается в бухгал-

терию.

Покупку молодняка у сторонних организаций оформляют и приходуют счетом-фактурой, а на племенных животных должно быть приложено племенное свидетельство. В случае приобретения скота у населения составляют акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами (форма СП-46). Приплод птицы, полученный в инкубаторе хозяйства, оформляют на основе отчета о процессах инкубации (форма СП-29). При переводе молодняка животных в основное стадо или из одной возрастной группы в другую, а также при переводе скота на откорм вследствие их выбраковки из основного стада составляют акт на перевод животных из группы в группу (форма СП-47). В этом документе фиксируют данные, характеризующие переводимых животных, а также указывают работников, за которыми они были закреплены. Составляет акт животновод при обязательном участии зоотехника и ветеринарного врача.

Отправку молодняка и откормочного поголовья (железнодорожным, автомобильным или иным транспортом) на заготовительные пункты предприятия оформляют товарно-транспортной накладной на отправку животных и птиц (форма СП-32). Этот документ составляют на каждую партию скота и птицы и обязательно прилагают ветеринарное свидетельство. При доставке скота автомобильным транспортом данную накладную выписывают в четырех экземплярах. При отправке скота железнодорожным транспортом ведут путевой журнал следования скота, отправленного по железной дороге (форма СП-49). При продаже племенного молодняка сторонним организациям выписывают счет-фактуру и прилагают племенное свидетельство установленной формы. В случае падежа, забоя и ликвидации скота в день выбытия животного составляют акт на выбытие животных и птицы (форма СП-54), в котором приводят характеристику выбывшего животного и указывают причину. На оборотной стороне документа пере-

числяют виды и количество полученной продукции и её назначение.

Животные, которые находятся на выращивании и откорме, постоянно увеличивают свою массу, а значит, что и стоимость их тоже возрастает. Для того чтобы определить полученный прирост и дооценить скот, необходимо систематически взвешивать животных. Результаты данной процедуры учитывают в ведомости взвешивания животных (форма СП-43). Все зафиксированные в первичных документах изменения находят своё отражение в книге учета движения животных и птицы, итоги которой переносят в отчет о движении скота и птицы на ферме (форма СП-51). Для учета движения молодняка животных в бухгалтерском учете предназначен счет 11 «Животные на выращивании и откорме». По дебету данного счета отражают наличие молодняка и откормочного поголовья, а также их дооценку вследствие прироста живой массы, а по кредиту учитывают уменьшение животных.

Поступление скота в бухгалтерском учете отражают следующими проводками:

– оприходован приплод крупного рогатого скота:

Дебет 11 «Животные на выращивании и откорме». Кредит 20 «Основное производство», субсчет «Животноводство».

– принят к учету поступивший от населения молодняк:

Дебет 11 «Животные на выращивании и откорме». Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

– оприходован скот, приобретенный у сторонней организации:

Дебет 11 «Животные на выращивании и откорме». Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

– на сумму НДС, предъявленной по счет-фактуре делается следующая запись:

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям». Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

– принят к учету скот, полученный безвозмездно:

Дебет 11 «Животные на выращивании и откорме». Кредит 98 «Доходы будущих периодов».

– принято на откорм по первоначальной стоимости, выбракованное из основного стада, животное продуктивного скота:

Дебет 11 «Животные на выращивании и откорме». Кредит 01 «Основные средства».

– принят на откорм по остаточной стоимости, выбракованный из основного стада, рабочий скот:

Дебет 11 «Животные на выращивании и откорме». Кредит 91 «Прочие доходы и расходы».

Предварительно должна быть определена остаточная стоимость животного. В бухгалтерском учете это оформляется следующими проводками:

– определена остаточная стоимость животного:

Дебет 02 «Амортизация основных средств». Кредит 01 «Основные средства».

– списана остаточная стоимость животного: Дебет 91 «Прочие доходы и расходы». Кредит 01 «Основные средства».

Перемещение животных из одной возрастной группы в другую оформляется внутренними проводками по счету 11 «Животные на выращивании и откорме». При достижении животных определенного возраста их переводят в основное стадо, при этом бухгалтер делает следующие проводки:

– определена остаточная стоимость животного на откорме:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Кредит 11 «Животные на выращивании и откорме».

– оприходовано животное в составе основного стада:

Дебет 01 «Основные средства». Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Продажу молодняка и откормочного поголовья оформляют бухгалтерскими записями:

– списана себестоимость выбывшего животного:

Дебет 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж». Кредит 11 «Животные на выращивании и откорме».

– отражена выручка от продажи:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Кредит 90 «Продажи», субсчет «Выручка».

– начислен НДС от реализации.

Дебет 90 «Продажи» субсчет «НДС». Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Далее определяется финансовый результат от продажи животного. В случае прибыли составляют проводку:

Дебет 90 «Продажи» субсчет «Прибыль/убыток от продаж». Кредит 99 «Прибыли и убытки».

Если в результате реализации был получен убыток, то на его сумму будет составлена обратная проводка.

Выбытие животных в случае падежа, забоя или стихийных бедствий отражается следующими бухгалтерскими записями. Отражение падежа скота:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Кредит 11 «Животные на выращивании и откорме».

В случае падежа по вине материально-ответственного лица сумма, отраженная ранее по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», списывается на счет 73 «Расчеты с персо-

налом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба». Если же лицо, виновное в падеже, не установлено, то эту сумму списывают по дебету счета 20 «Основное производство». При этом продукция, годная для использования, отражается следующей проводкой:

Дебет 43 «Готовая продукция». Кредит 20 «Основное производство».

При потере животных в результате эпидемий или стихийных бедствий стоимость может списываться на потери предприятия, а если животное было застраховано, то на страховое возмещение. В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

– стоимость животного списана на убытки:

Дебет 99 «Прибыли и убытки». Кредит 11 «Животные на выращивании и откорме».

– списана стоимость застрахованного животного:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Кредит 11 «Животные на выращивании и откорме».

Для обеспечения сохранности животных их периодически в установленные на предприятии сроки, а также при смене материально-ответственных лиц пересчитывают в натуральных показателях. Результаты инвентаризации оформляют соответствующими актами и описями и отражают на счетах бухгалтерского учета.

В бухгалтерской отчетности, начиная с 2012 г., животные на выращивании и откорме отражаются в бухгалтерском балансе по строке 1210 «Запасы» и не выделяются в отдельную строку, в отличие от предыдущей формы, где данный вид активов отражался в составе запасов по отдельной строке 212 «Животные на выращивании и откорме».

Молодняк животных и животные на откорме по своей экономической характеристике относятся к предметам труда и входят в состав оборотных средств. В процессе содержания животных на выращивании и откорме предприятие расходует средства и получает продукцию в виде прироста живой массы. Бухгалтерский учет помогает осуществить контроль над производством продукции животноводства, вскрыть внутренние резервы отрасли.

Немаловажным является обеспечение контроля над сохранностью поголовья скота и его движением, особенно за поступлением приплода в своем хозяйстве и реализацией откормленного поголовья. Бухгалтерский учет должен своевременно представлять достоверные сведения об увеличении живой массы поголовья, о своевременности перевода животных из одной возрастной группы в другую. Он должен объективно отражать оценку животных на выращивании и откорме, поступающих как со стороны других организаций, так и от приплода в своем хозяйстве. Такая

информация формируется в рамках системы управленческого учета, нацеленного прежде всего на внутренних пользователей информации.

Успешность организации управленческого учета на предприятиях определяется, прежде всего, существующей внутренней нормативной базой, устанавливающей порядок учета. Регламентация процесса управленческого учета имеет очень важное значение и выполняет следующие основные функции: наведение порядка в учетном процессе, определение четкой и прозрачной системы учета, четкое распределение ответственности за ведение управленческого учета, обеспечение своевременной подготовки необходимых управленческих отчетов.

Основным внутренним нормативным документом, регламентирующим процесс управленческого учета, является Положение об управленческом учете. Данный документ должен содержать следующие разделы:

1. Общие положения.
2. Нормативные ссылки.
3. Порядок утверждения, внесения изменений и дополнений.
4. Термины.
5. Содержательная часть:

– Регламент сбора и ввода информации в систему учета.

– Регламент формирования управленческой отчетности.

– Ответственность за исполнение регламента.

6. Лист ознакомления с Положением.

В первом разделе необходимо указать участников управленческого учета, его технологию, модель взаимосвязи и взаимозависимости с системами предприятия и т.п. В разделе «Нормативные ссылки» перечисляют нормативные документы, которые были использованы при написании данного Положения. В следующем разделе указывается порядок утверждения, внесения изменений и дополнений в данный документ. Здесь может быть указано, кто из работников имеет право выступить с инициативой изменения и дополнения Положения. Необходимо также указать, кем утверждаются и вводятся в действие изменения рассматриваемого документа. Раздел «Термины» представляет собой алфавитный список терминов и определений, которые встречаются в рассматриваемом документе. В содержательной части представляют регламент сбора и ввода информации и регламент формирования управленческой отчетности, а также описывается система ответственности за исполнение регламента управленческого учета.

В процессе хозяйственной деятельности на предприятии возникает большое количество первичной документации определенного типа. Если

отсутствие одного документа незначительно искажит управленческую отчетность, то сумма штрафа должна быть небольшой, и, наоборот, в случае если документ содержит значительные суммы, то его отсутствие может оказать существенной влияния на управленческую отчетность, следовательно, и размер штрафа должен быть в данном случае соответствующим. Следует помнить, что суммы штрафов в той или иной организации могут отличаться, так как это зависит от особенностей предприятия и от размеров заработной платы её сотрудников. В заключение Положения необходимо представить лист ознакомления с данным документом. Он может быть составлен в произвольной форме.

Вопросы, связанные с методическими аспектами, можно выделить как отдельные разделы в Положении об управленческом учете, а можно разработать специальный документ, который будет описывать методику управленческого учета. В таком документе необходимо, помимо указанных аспектов, представить план счетов управленческого учета и его взаимодействие со счетами бухгалтерского финансового учета. Такое взаимодействие возможно согласно действующему в настоящее время плану счетов бухгалтерского учета. В Инструкции по его применению, в пояснениях к разделу III «Затраты на производство» сказано, что формирование информации о расходах по обычным видам деятельности, которые и составляют затраты производства, осуществляется либо на счетах 20-29, либо на счетах 30-39. Управленческий учет может быть организован как по автономной, так и по интегрированной системе.

Автономная система предполагает изолированное ведение бухгалтерского и управленческого учета. При варианте автономии каждая система учета (финансового и управленческого) является замкнутой. План счетов разрабатывается без какой-либо привязки к счетам финансового учета. Для учета могут использоваться специально разработанные сводные и аналитические документы. Взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом осуществляется оперативным путем, т.е. вне системы счетов бухгалтерского учета. Интегрированная система управленческого учета предполагает использование единой системы бухгалтерского учета (финансового и управленческого) или обособленной системы с применением специализированных бухгалтерских счетов.

При одногрупповом варианте интегрированной системы счета управленческого и финансового учета ведутся в единой системе бухгалтерского учета. При этом для управленческого учета предусмотрены счета с 30-37, где затраты группируются по экономическим элементам. При двухгрупповом варианте интегрированной системы управленче-

ского учета используются две группы счетов: в финансовом учете с 30 по 37, а в управленческом учете счета с 20 по 29. В финансовом учете затраты группируются по экономическим элементам, а в управленческом – по статьям калькуляции.

На сегодняшний день становление и внедрение системы управленческого учета является достаточно сложным и длительным процессом, состоящим из нескольких этапов. Общая модель организации управленческого учета представлена на рисунке 1. В современных условиях управленческий учет должен соответствовать целям и задачам внутрихозяйственного управления, поэтому особую актуальность приобретает вопрос организации управленческого учета по центрам ответственности.

Центр ответственности - это подразделение организации, выделенное на основе ее организационной структуры, в котором контролируется появление затрат и получение доходов, а также определяется степень ответственности определенного физического лица за показатели своей работы. Целью учета по центрам ответственности является обобщение данных о затратах и результатах по каждому центру для того, чтобы возникающие отклонения от запланированных показателей можно было отнести на конкретное ответственное лицо. Существует большое разнообразие центров ответственности. Их классификация и виды представлены на рисунке 2.

Рассмотрим более подробно центры ответственности по степени полномочий и обязанностей, а именно: центр затрат, центр продаж, центр прибыли и центр инвестиций.

Центр затрат – это структурное подразделение предприятия, руководитель которого несет ответственность только за затраты, находящиеся под его контролем. К функциям такого центра относят планирование, нормирование и учет затрат факторов производства, а также контроль, анализ и управление процессами их использования. Центры затрат принято делить на две составляющие: центры нормативных и центры произвольных затрат.

Центр нормативных затрат характеризуется тем, что результат его деятельности может быть измерен и можно определить исходные ресурсы, требуемые для выпуска единицы продукции. Руководитель такого центра отвечает за минимизацию затрат на единицу продукции. Контроль за деятельностью центра осуществляется путем сопоставления нормативных затрат с фактическими затратами центра.

Центр произвольных затрат – это центры ответственности, в которых результат не может быть измерен в финансовом выражении. Для таких центров не существует оптимального соотно-

шения между затратами и результатами деятельности. Руководитель не может повлиять на величину затрат возглавляемого центра. В данном случае управление сводится к обеспечению соответ-

ствия фактических расходов запланированным и к тому, что поставленные перед центром задачи должны быть успешно решены.

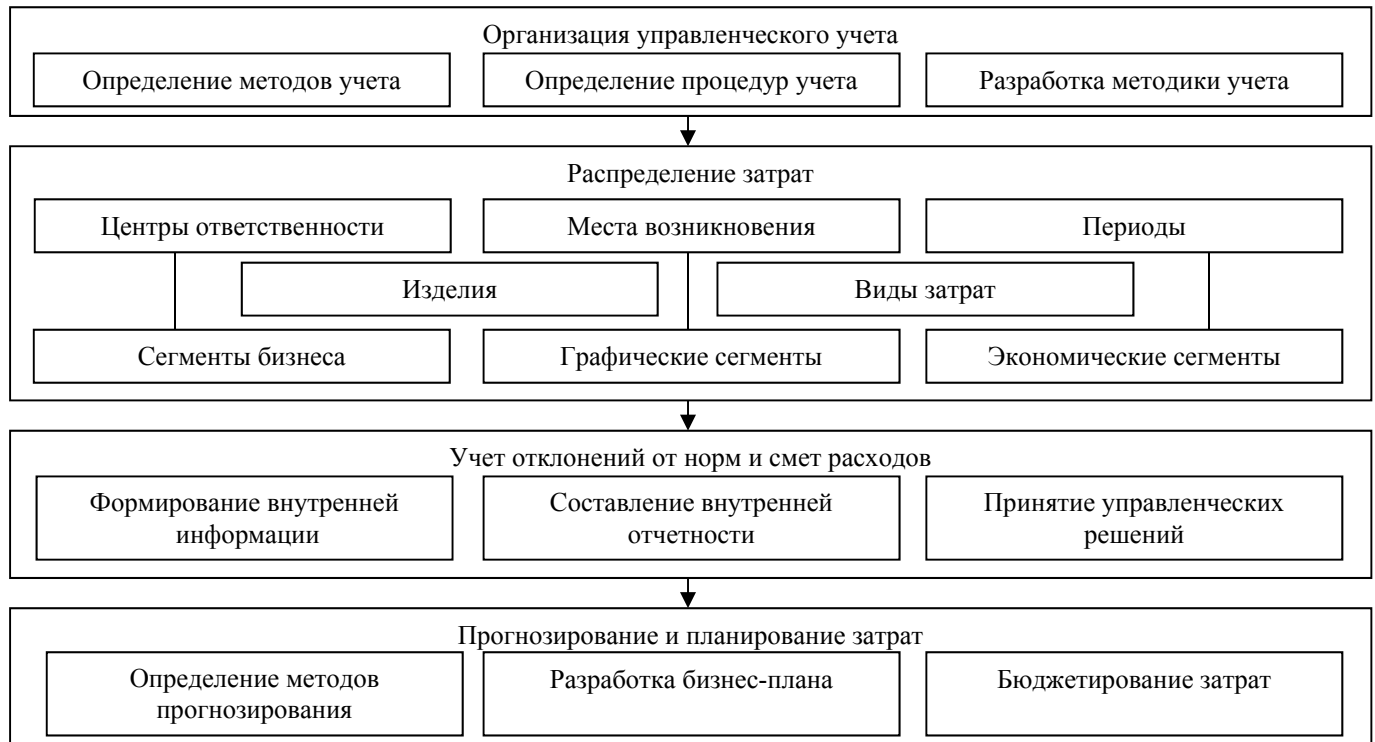


Рисунок 1 – Общая функциональная схема управленческого учета

Центр продаж – это обслуживающие подразделения маркетингово-сбытовой деятельности, которые отвечают не только за выручку от реализации, но и за затраты, связанные со сбытом продукции. Данный центр ответственности предоставляет информацию о пользующихся или не пользующихся спросом товарах и услугах и о наиболее конкурентоспособных из них. Такая информация используется для принятия своевременных управленческих решений как в сфере производства, так и в сфере сбыта. Руководители центра продаж отвечают только за финансовые результаты, получаемые от реализации, следовательно, они не несут ответственность за производство данной продукции. Результаты деятельности такого подразделения оценивают по объему и структуре продаж и величине издержек обращения.

Центр прибыли – это подразделения организации, руководители которых отвечают как за поступления, так и за затраты. Как правило, центр прибыли – это отдельные предприятия в составе объединения, например, фермерское хозяйство, животноводческие фермы и т.д. Данные центры имеют возможность контролировать объемы производства и продаж, себестоимость и цены. Общие расходы и результаты хозяйствования центров прибылей позволяют оценивать их деятельность исходя из эффективности и це-

лесообразности принимаемых ими управленческих решений.

Центр инвестиций – это центры ответственности, руководители которых уполномочены принимать решения по оборотному капиталу и капиталовложениям, а также контролировать создание и расходование средств на эти цели. Руководители таких центров ответственны за управление инвестиционной базой и за получение прибыли. Задачей центра инвестиций является обеспечение максимальной рентабельности вложенного капитала и его быструю окупаемость. Наличие таких центров – это высший уровень автономных действий руководителя. В качестве центра инвестиции может выступать организация в целом или её отдельные подразделения.

При создании системы управленческого учета по центрам ответственности необходимо помнить о том, что она:

- функционирует либо параллельно с обычной системой бухгалтерского учета, либо интегрировано;
- нацелена на удовлетворение информационных потребностей внутреннего управления;
- позволяет контролировать издержки и экономические результаты на различных уровнях ответственности и оценивать работу центров на

основе анализа отклонений;

– может решить возможные задачи только при четком определении ответственности руководителей центров и необходимых контролируемых показателей.

Таким образом, управленческий учет можно

определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений.



Рисунок 2 – Классификация центров ответственности

В современных условиях проблема постановки и ведения управленческого учета на предприятиях нашей страны становится актуальной. Наилучшим вариантом было бы разделение бухгалтерского учета на две подсистемы: бухгалтерский финансовый учет и бухгалтерский управленческий учет. Однако для большинства бухгалтеров остаются сложными вопросы практического внедрения тех теоретических разработок, которые сейчас существуют в области управленческого учета и в дальнейшем будут разработаны.

Список литературы:

- Карпов, А. Регламент управленческого учета [Электронный ресурс] – Режим доступа http://www.budtech.ru/reglament_ma.html.
- Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст]: учебник / М.З. Пизенгольц. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 480с.
- Сигидов, Ю.И. Система учета по центрам ответственности в сельскохозяйственных организациях [Текст] // Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбьянцева, Управленческий учет. - 2010. - № 10. - С. 26-35.
- Чайковский, Д.В. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производстве хозяйствующих структур [Текст] / Д.В. Чайковский // Управленческий учет. - 2010. - № 11. - С. 13-21.

Тюхова Елена Анатольевна

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Орловского государственного института экономики и торговли
E-mail: tuhova1310@mail.ru

Шапорова Ольга Александровна

д.э.н., профессор бухгалтерского учета, анализа и аудита Орловского государственного института экономики и торговли
E-mail: shapорова8484@mail.ru

Ханенко Мария Евгеньевна

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Орловского государственного института экономики и торговли
E-mail: hmae@yandex.ru