

УЧЕТ И АУДИТ НЕЗАВЕРШЁННОГО ПРОИЗВОДСТВА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ (на примере ОАО «Подъем» Мичуринского района Тамбовской области)

Никушина Т. И. бакалавр,
Курьянов А. В. - к.э.н., доцент.

*ФГБОУ ВО «Мичуринский государственный аграрный университет»
Институт экономики и управления
Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

Учет незавершенного производства играет важную роль. От его правильной организации зависит достоверность определения важнейших экономических показателей работы как предприятия в целом, так и его подразделений. Рассмотрим особенности аудита затрат на производство продукции. А также обоснованности формирования и правильности учета издержек производства.

Особое место в формировании себестоимости продукции и финансового результата от основной деятельности организации имеют затраты, понесенные в незавершенном производстве. Производственный процесс имеет продолжительный характер, поэтому на момент завершения отчетного периода в бухгалтерском и налоговом учете, всегда имеются остатки продукции непрошедшей всех стадий, предусмотренных технологическим процессом. Такие остатка относят к незавершенному производству. Важной проблемой бухгалтерского учета затрат на производстве является определение стоимости незавершенного производства.

Аудит затрат на производство продукции – устанавливает обоснованность формирования и правильность учета издержек производства и выявляет неиспользованные резервы [1]. Бухгалтерский учет и контроль незавершенного производства является актуальной темой.

Сельскохозяйственное производство подвержено факторам сезонности. Цикл производства (как правило, один год), не совпадает с календарным (отчетным) годом. Поэтому полностью все затраты отчетного периода, не могут

быть списаны на себестоимость производимой продукции. Одной из основных отраслей сельскохозяйственного производства является растениеводство. В растениеводстве в бухгалтерском учете выделяют затраты:

- а) под урожай текущего года;
- б) под урожай будущих лет.

Затраты под урожай будущих лет и есть незавершенное производство в растениеводстве. Получается, что незавершенное производство — это затраты производственных ресурсов, которые в силу технологических особенностей на определенный момент не превратились в готовые продукты.

Чтобы определить остатки незавершенного производства расходы отчетного периода делят на прямые и косвенные. Только сумма прямых расходов берется для расчета оценки остатков «незавершенки». К прямым затратам относят:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства;
- суммы начисленной амортизации по объектам основных средств, используемым сельхозпредприятием при производстве товаров, работ, услуг.

Порядок распределения прямых затрат должен быть закреплен в учетной политике организации.

Учётная политика ОАО «Подъем» сформирована на основании и в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 28.12.2013) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2014), Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» от 06.10. 2008 № 106н (ред. от 18.12.2012) (ПБУ 1/2008). Ответственность за организацию бухгалтерского учета в ОАО «Подъем», соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет его генеральный директор, который для ведения бухгалтерского учета учредил бухгалтерию, возглавляемую главным бухгалтером.

Бухгалтер по растениеводству выполняет работу по ведению бухгалтерского учета сельскохозяйственных земель, посевов, имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Бухгалтер по животноводству выполняет работу по ведению бухгалтерского учета животных, молодняка, имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Бухгалтер по учету машинотракторного парка (МТП) и ремонтных мастерских выполняет работу по ведению бухгалтерского учета связанных с содержанием и эксплуатацией тракторов, комбайнов, других самоходных, прицепных, навесных сельскохозяйственных машин, учетом топлива, горюче-смазочных материалов, запасных частей, зданий в которых расположена ремонтная мастерская и т.д..

Бухгалтер по учету основных средств выполняет работу по ведению бухгалтерского учета в соответствии с требованиями действующего законодательства в части, касающейся учета принадлежащих организации основных средств, оприходования основных средств, расчета фактической себестоимости основных средств и т.п. Осуществляет прием и контроль первичной документации на данном участке бухгалтерского учета и подготавливает их к счетной обработке. Разрабатывает рабочий план счетов, формы первичных документов, применяемые для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности, участвует в определении содержания основных приемов и методов ведения учета и технологии обработки бухгалтерской информации.

Вся остальная отчетная и контрольная работа входит в функции главного бухгалтера.

Стоимость незавершенного производства определяют в два этапа.

На первом определяют коэффициент остатков незавершенного производства в исходном сырье. Он рассчитывается как соотношение количественного остатка сырья в незавершенном производстве на конец месяца и

общего количества сырья, отпущенного в производство, в натуральном выражении (с учетом остатков на начало отчетного периода) [3].

Натурные остатки ценностей определяются на основе данных оперативного учета работников производства или данных инвентаризации.

На втором этапе определяется сама стоимость незавершенного производства на конец месяца. Это делается путем умножения полученного коэффициента на общую сумму прямых расходов за отчетный период, включая сумму прямых расходов в незавершенном производстве на начало периода [3].

Для правильного учета размеров незавершенного производства ведут учет на всех стадиях производства продукции. Для этого проводят инвентаризацию наличия остатков. Полученные результаты сверяют с данными бухгалтерского учета.

Стоимостную оценку незавершенного производства к началу периода планирования определяют использованные ресурсы, которые определяют стоимостную оценку производственных затрат. В первый год затраты по незавершенному производству учитываются по тем же статьям, что и затраты под урожай текущего года. Если часть «незавершенки» включают в затраты под культуры урожая, текущего года частями, то отражают в течении нескольких лет. В последующие годы такие затраты учитывают комплексной статьей [2].

Синтетический учет затрат на производство и выхода продукции растениеводства в ОАО «Подъем» ведется на операционном калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство». По дебету этого счета в течение года учитывают все основные затраты, по кредиту - стоимость полученной от урожая продукции в оценке по плановой себестоимости. По итогам года в дебет счета относят приходящиеся на данную отрасль отклонения фактической себестоимости от плановой по услугам вспомогательных производств, а с кредита счетов 25 и 26 списывают соответ-

ственно общепроизводственные расходы растениеводства и приходящуюся на растениеводство долю общехозяйственных расходов.

Сальдо по счету 20/1 может быть только дебетовым; оно характеризует сумму затрат незавершенного производства, относящуюся на урожай будущих лет.

По итогам года после исчисления фактической себестоимости продукции растениеводства по кредиту счета 20/1 отражают калькуляционные разницы между фактической и плановой себестоимостью произведенной продукции в корреспонденции с дебетом счета 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Растениеводство».

Аналитические счета по субсчету «Растениеводство» ведут в соответствии с объектами учета. Объектами учета затрат на производство в растениеводстве являются сельскохозяйственные культуры (или группы культур), сельскохозяйственные работы, подлежащие распределению, и прочие объекты.

Аналитические счета по субсчету «Растениеводство» в ОАО «Подъем» ведут в расшифровке по статьям затрат.

Обобщающим регистром аналитического учета затрат и выхода продукции растениеводства в ОАО «Подъем» является производственный отчет подразделения.

Производственный отчет подразделения открывают на год. Количественные данные о посевных площадях, о семенах, органических и минеральных удобрениях учитывают в предусмотренных строках за месяц и с начала года до отчетного месяца, а стоимостные показатели - аналогично в соответствующих строках. На основании данных производственных отчетов подразделений составляется сводный производственный отчет в целом по отрасли растениеводства.

В течение года продукцию растениеводства учитывают по плановой себестоимости. Плановую себестоимость устанавливают исходя из фактической себестоимости аналогичной продукции, полученной в прошлом году. В

конце года, после исчисления фактической себестоимости, плановая себестоимость доводится до фактической. Если фактическая себестоимость продукции ниже плановой, ее корректируют методом «красное сторно», если выше - дополнительной записью. После корректировки себестоимости продукции аналитические счета субсчета 20-1 «Растениеводство» закрываются.

В ОАО «Подъем» животноводство представлено молочным скотоводством. Объектами бухгалтерского учёта производственных затрат здесь являются основное стадо молочного скота и животные на выращивании и откорме. Объектами исчисления калькуляции продукции основного стада в молочном скотоводстве является молоко и приплод. Объектом калькуляции молодняка КРС всех возрастов и взрослых животных, выбракованных из основного стада, является 1 ц прироста и 1 ц живой массы.

Синтетический учёт затрат на производство и полученной продукции в животноводстве ведётся на счёте 20 «Основное производство» субсчёт 2 «Животноводство». На дебете этого счёта отражаются фактические затраты по содержанию животных, по кредиту счёта - полученная продукция, которая в течение года отражается по плановой себестоимости, а после исчисления фактической себестоимости по окончании отчётного периода корректируется методом дополнительной проводки либо «красное сторно».

В животноводстве все затраты по содержанию животных текущего года относят в себестоимость этого же года. Поэтому субсчет 20/2 сальдо на конец отчетного периода не имеет.

Синтетический учёт по счёту 20/2 ведётся в журнале ордере № 10 - АПК и Главной книге. В ОАО «Подъем» используется произвольная форма записи.

В ОАО «Подъем» исчисление себестоимости продукции животноводства производят в Расчете себестоимости продукции животноводства за отчетный год, который составляется в произвольной форме, где определяют калькуляционные разницы.

Списание затрат происходит следующим образом. Все расходы на посев озимых культур перечисляют по каждой статье в отдельности на аналитические счета озимых культур соответствующего года. Что касается работ под яровые культуры будущего года? Весной следующего года, после определения фактических площадей ярового посева, затраты с аналитических счетов соответствующих работ распределяют поштатейно пропорционально площадям посева [2].

Внутренний аудит позволяет руководству удостовериться, что деятельность предприятия находится в соответствии с принятой политикой развития и нормативными документами предприятия, требованиями законодательства. Для контроля за деятельностью предприятия создается ревизионная комиссия, формирование которой предусмотрено в составе выборных органов управления. Главными причинами неэффективности внутреннего контроля являются несогласованность деятельности органов и служб управления, должностных лиц и специалистов предприятия, нерациональное распределение обязанностей и отсутствие ответственности за их неисполнение. В задачи внутреннего аудита входит создание системы внутреннего контроля, необходимой для осуществления прав и ответственности органов управления и должностных лиц, а также четкой системы экономической ответственности должностных лиц и специалистов предприятия. Внутренний аудит представляет собой важную функцию управления, которая охватывает учет, финансовый анализ и контроль, сравнивает и оценивает фактически достигнутый результат с поставленными целями и задачами предприятия.

В ОАО «Подъем» для осуществления внутреннего аудита создана ревизионная комиссия. Однако ее деятельности недостаточно для осуществления полноценного внутреннего аудита.

Аудит – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерской финансовой отчетности предприятия. Цель аудита незавершенного производства - является проверка состояния учета незавершенного производства, своевременное и правильное проведение инвентаризации

незавершенного производства и правильное отражение результатов проведенной инвентаризации. В процессе аудита аудитор имеет право требовать у организации необходимые ему документы, а руководитель и бухгалтеры организации не имеют право отказать аудитору. Перед проведением аудиторской проверки составляется общий план проверки. В плане подробно описываются действия аудитора, например, проверяемая организация, период проверки, число человеко-часов, руководитель аудиторской группы, состав аудиторской группы, планируемый аудиторский риск, планируемый уровень существенности, планируемые виды работ, исполнители и примечание. После проведения аудита незавершенного производства аудитор должен составить аудиторское заключение, в котором описываются результаты проведенной работы. Согласно Федерального Закона «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение должно содержать наименование, указание адресата, сведения об аудируемом лице, сведения об аудиторской организации, сведения о работе, мнение аудиторской организации, результаты проверки, проведенной аудиторской организацией, указание даты заключения.

Незавершенное производство является показателем, влияющим на результаты деятельности предприятия. По своей сущности незавершенное производство относится к оборотным активам предприятия на стадии производства. При организации учета незавершенного производства важным моментом является нормативно-правовая база. Законы, положения, инструкции регулируют порядок организации бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности; определяют методологию учета незавершенного производства; устанавливают сроки и порядок проведения инвентаризаций остатков, а также порядка определения размера убытков от хищения, недостачи, порчи. ОАО «Подъем» имеет средние размеры, поэтому на предприятии выбран централизованный способ организации бухгалтерского учета. Это значит, что в подразделениях организации оформляются лишь первичные документы, которые в установленные графиком документооборота сроки передаются в бухгалтерию, где осуществляется синтетический и аналитический

учет всех операций, составляется отчетность, в том числе бухгалтерский баланс, по организации в целом.

Аудит затрат и цикла производства продукции не может быть эффективным, если его не проводить последовательно, соблюдая принципы, допущения и требования аудита, а также не выполняя все этапы технологии аудита в связи с его механизмами. Для контроля за ведением бухгалтерского учета в ОАО «Подъем» применяются различные контрольные процедуры. К ним относятся: проверка первичных учетных документов при принятии их к учету, проверка наличия документального подтверждения всех бухгалтерских записей, осуществление контроля за соблюдением смет расходов, сравнение данных бухгалтерского учета о наличии денежных средств и товарно-материальных ценностей с фактическими данными по результатам проведения инвентаризаций и др. В целом можно охарактеризовать организацию бухгалтерского дела в ОАО «Подъем» с положительной стороны.

Список использованных источников

1. Журнал "Аудиторские ведомости", 2006, N 9 статья Аудит затрат на производство в сельском хозяйстве
2. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2. Ч. 2 Бухгалтерский управленческий учет. Ч. 3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник . - 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 400 с.
3. Сергеева И. А., Незавершенное производство в сельском хозяйстве [Электронный ресурс].-Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/archive/> от 26.01.2010г.