

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|--|----|
| ВВЕДЕНИЕ | 4 |
| 1 ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ | 7 |
| 1.1 Сущность, содержание и место управленческого учета и контроля в системе управления | 7 |
| 1.2 Экономическая сущность затрат и их классификация в системе управленческого учета..... | 20 |
| 1.3 Методы и системы учета затрат на производство продукции | 35 |
| 2 ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ И ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ ПЕРЕРАБОТКИ РЫБЫ В ОАО «УДМУРТСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» | 39 |
| 2.1 Оценка современного состояния и тенденции развития производственной деятельности организаций..... | 39 |
| 2.2 Оценка современного состояния учета и контроля затрат, методика калькулирования себестоимости рыбной продукции в организации..... | 45 |
| 2.3 Приоритетные направления развития учета и контроля затрат на производство продукции переработки рыбы в организации..... | 54 |
| 3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО РЫБНОЙ ПРОДУКЦИИ В ОАО «УДМУРТСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ» | 56 |
| 3.1 Совершенствование аналитического учета затрат на производство рыбной продукции в организации..... | 56 |
| 3.2 Совершенствование калькулирования себестоимости рыбной продукции в организации | 61 |
| 3.3 Совершенствование формирования внутренней управленческой отчетности в организации..... | 66 |
| ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ | 77 |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ | 80 |
| ПРИЛОЖЕНИЯ | 87 |

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В современных условиях одним из наиболее емких участков бухгалтерского учета являются учет затрат на производство и исчисление себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ или оказанных услуг.

В настоящее время особое значение приобретают рациональное использование производственного потенциала и экономия материальных и финансовых ресурсов, снижение себестоимости продукции и повышение на этой основе рентабельности производства.

В связи с этим учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции заслуживают пристального внимания, так как без четко налаженного учета затрат невозможно рационально и эффективно управлять производством.

Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции заключаются в своевременном, полном и достоверном определении фактических затрат, исчислении фактической себестоимости отдельных видов и всей продукции.

Все затраты организации на производство продукции, выраженные в денежной форме, образуют себестоимость продукции, а себестоимость служит важнейшим показателем эффективного использования производственных ресурсов. Именно себестоимость продукции, характеризуя затраты организации на производство, является основой для принятия большого числа управленческих решений. Планирование и контроль цен на продукцию, текущих затрат, определение величины предполагаемой прибыли очень важны для любых организаций.

Поэтому целесообразным становится усиление контроля над формированием себестоимости, строгое соблюдение норм расхода сырья и материалов на производство, затрат, связанных с обслуживанием и управлением производственными процессами.

Правильный учет затрат на производство себестоимости продукции помогают выяснить эффективность затрат, установить, не будут ли они чрезмерными, проверить качественные показатели работы, правильно установить цены, регулировать и контролировать расходы, планировать уровень прибыли и рентабельность производства.

Таким образом, изучение бухгалтерского учета затрат на производство себестоимости продукции является весьма актуальным.

Цели и задачи исследования. Цель данной выпускной квалификационной работы заключается в изучении состояния учета затрат на производство себестоимости продукции, а также рационализации данного учета и определении путей снижения себестоимости продукции на примере конкретной организации.

Для достижения указанной цели необходимо решить основные **задачи** данного исследования:

- Изучить теоретическое развитие управленческого учета и контроля затрат на производство продукции;
- Оценить состояние производства продукции и организации учета и контроля затрат на производство продукции переработки рыбы в исследуемой организации;
- Определить пути совершенствования учета и контроля затрат на производство рыбной продукции.

Объектом исследования было выбрано Открытое акционерное общество «Удмуртский хладокомбинат», основное направление деятельности которого является производство рыбной продукции.

Предметом исследования являются вопросы по учету и контролю затрат на производство рыбной продукции.

Основные результаты исследования, выносимые на защиту:

- теоретические положения, определяющие экономическое содержание затрат на производство, классификацию методов учета затрат на производство и методов калькулирования себестоимости продукции;

- оценка экономического и финансового состояния изучаемой организации;
- рекомендации по рационализации учета и контроля затрат на производство продукции;

Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы являются труды отечественных и зарубежных ученых экономистов по вопросам учета затрат на производство, таких как Р.А. Алборов, Н.П. Кондраков, М.А. Вахрушина, З.В. Кирьянова, К. Друри, Ч.Т. Хорнгрен, а также нормативные, законодательные акты, регулирующие бухгалтерский учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции.

Успешность выполнения задач по написанию выпускной квалификационной работы в наибольшей степени зависит от выбранных методов исследования. При написании настоящей работы были использованы общенаучные и специальные методы исследования: анализ, моделирование, монографический, экономико-статистический, балансовый и другие методы.

В качестве информационной базы использованы первичные и сводные документы, регистры бухгалтерского учета, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

1 ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

1.1 Сущность, содержание и место управленческого учета и контроля в системе управления

Процесс управления организацией включает стадии планирования, организации и регулирования управленческого решения, учета, анализа. Каждая из стадий чередуется со стадиями контроля. Затем следует новый цикл этого непрерывного в идеале процесса. Все циклы подчинены стратегии организации — генеральной программе действий и распределению приоритетов и ресурсов для достижения глобальных целей.

Контроль является широко распространенным объективным явлением в экономической жизни общества. Он тесно связан с другими явлениями, поэтому не всегда обнаруживается его важная роль во всех без исключения процессах управления производством.

Стадия контроля намеренно не включена в упрощенное описание процесса управления, так как внутренний контроль играет двойственную роль в процессе управления организацией. С одной стороны, стадии контроля неизменно чередуются с другими стадиями в процессе управления, поэтому можно говорить о присутствии (проникновении) элементов контроля на каждой из указанных стадий. С другой стороны, контроль обеспечивает оптимальный ход процесса управления на каждой стадии. Поэтому стадию контроля по отношению к остальным можно рассматривать как упорядочивающее звено управленческого процесса [73, с.103-107].

В периодической печати продолжается дискуссия о месте, содержании и сущности управленческого учета. По мнению В.М. Грибановского, обобщившего взгляды специалистов, в настоящее время имеются три основные позиции относительно места управленческого учета.

1. Полное отрицание понятия «управленческий учет». Управленческий учет — это тот же производственный учет, но применительно к современной

терминологии, и нет никаких оснований выделять его в самостоятельный вид учета.

2. Управленческий учет является вполне сложившейся самостоятельной дисциплиной.

3. Бухгалтерский учет в современных условиях – это система, включающая три подсистемы: финансовый учет, управленческий учет и налоговый учет [26].

На наш взгляд, цитируемым автором представлен не полный перечень взглядов на место управленческого учета. В литературе достаточно часто встречается мнение о том, что бухгалтерский учет делится на финансовый и управленческий [72, с.510]. Обычно при этом авторы оговариваются, что подобная классификация существует в зарубежных странах. Редкое, но имеющее место быть, деление учета на управленческий, производственный и финансовый также встречается в печати [43].

Оценим приведенные высказывания о месте управленческого учета. Нельзя отрицать, что в настоящее время есть необходимость в информации для целей управления. Кроме того, она должна быть гораздо шире, чем учетные данные о затратах на производство. В этой связи права, на наш взгляд, М.А. Вахрушина, называя « ... производственный учет, базисом управленческого учета, не ставя между ними знака равенства» [21, с.103].

Второе существующее мнение, представляющее управленческий учет вполне сложившейся самостоятельной дисциплиной, оправданно, однако это, по нашему мнению, не позволяет говорить, что управленческий учет самостоятелен в системе бухгалтерского учета. Сосуществуя в организации наряду с обязательным финансовым учетом, управленческий учет использует одну и ту же базу, одинаковые методы для формирования информации [44, с.120-123].

По-разному сегодня решается вопрос и о составных элементах, содержании, структуре управленческого учета. Большинство авторов вообще не касается данного вопроса. В.Э. Керимов содержание управленческого учета

приравнивает к функциям управления, поскольку выделяет в управленческом учете учет, контроль, регулирование, стимулирование, анализ, прогнозирование, принятие решений, планирование, организацию.

По мнению М.А. Вахрушиной, управленческий учет включает базис – производственный учет, надстройку – бюджетирование, управленческий контроль, управленческий анализ, принятие управленческих решений, внутреннюю (сегментарную) отчетность [21].

Несколько отличается от предыдущего взгляд на рассматриваемую проблему В.М. Грибановского. Он считает, что управленческий учет включает в себя учет издержек и калькулирование себестоимости, планирование (бюджетирование), аналитические расчеты, управленческую отчетность [26]. Представляется оправданным отсутствие, по сравнению с М.А. Вахрушиной, в составе элементов управленческого учета слагаемого «принятие управленческих решений», поскольку учет завершается формированием информации и представлением ее в виде отчетных форм.

Официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования Российской Федерации, нет. По мнению ряда специалистов, это оправданно, поскольку организация управленческого учета – внутреннее дело каждого предприятия, государство не может обязать предприятия вести управленческий учет или предписать единые правила его ведения. Государство не может определять содержание информации, формируемой в управленческом учете, а сформулировать мнение относительно места и сущности управленческого учета и зафиксировать его в нормативных документах – обязано. Это бы позволило избежать многообразия мнений, которые собраны автором относительно сущности управленческого учета. Определения управленческого учета должны базироваться на четком понимании места управленческого учета и его содержания. В этой связи наиболее точным представляется мнение коллектива авторов под редакцией А.Д. Шеремета. «Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее

управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций» [72]. В нем, во-первых, подчеркнута место управленческого учета в системе бухгалтерского учета, во-вторых, указана цель учета, в-третьих, описан процесс подготовки данной информации.

Контроль как способ обратной связи может быть эффективным только в случае получения и рационального использования достоверной и своевременной информации о состоянии управляемой системы, соответствии ее функционирования намеченным целям, распоряжениям руководства, действующему законодательству. Контроль дает возможность не только установить отклонения от правил, процедур, норм законодательства, но и определить причины этих отклонений, выявить должностных лиц, допустивших эти отклонения.

Эффективно действующий контроль должен иметь нацеленность на результативность, быть своевременным и достаточно простым.

По мнению Хмельницкого В.А., контроль — система наблюдения за процессом функционирования управляемого объекта и проверки его фактического состояния с целью оценки обоснованности эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от этих решений, устранения неблагоприятных явлений и при необходимости информирования о них компетентных органов [70]. Общество не может нормально функционировать без четко организованной системы контроля над производством и распределением общественного продукта и другими сферами общественной жизни [73, с.103-107].

Одним из основных факторов, влияющих на процесс функционирования предприятия в современных условиях, является постоянное и быстрое изменение параметров как внешней, так и внутренней среды. При этом эффективность принимаемых управленческих решений и, как следствие,

эффективность функционирования предприятия в целом определяется наличием точной, оперативной, полной информации, отражающей различные аспекты финансово-хозяйственной деятельности, что обуславливает необходимость формирования на предприятии соответствующей системы, в рамках которой такая информация могла бы собираться, обрабатываться и предоставляться менеджерам, ответственным за принятие решений на различных уровнях иерархии организационной системы управления предприятием. По мнению ряда авторов, «...сведения, необходимые для эффективного менеджмента, могут быть собраны в рамках системы управленческого учета» [21].

Управленческий учет является достаточно новым понятием для российской

практики. Наиболее полно сущность категории «управленческий учет» можно раскрыть с помощью следующих подходов:

- определить внутреннее содержание данной категории, рассмотреть роль и место управленческого учета в системе управления предприятием;
- провести сравнительный анализ системы управленческого учета с традиционными системами учета.

Используя первый подход можно сделать следующие выводы. В современной литературе приводится достаточно много определений понятия «управленческий учет», но наиболее полным является следующее определение, приведенное М.М. Стажковой: «Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе». В данном определении управленческий учет рассматривается в широком смысле как элемент системы управления предприятием, которая интегрирует в себе различные подсистемы и подчиняет их достижению единой цели.

Роль и место управленческого учета в системе управления предприятием определяются решаемыми системой управленческого учета задачами, к числу которых можно отнести [72]:

- предоставление необходимой информации администрации для управления производством и принятия решений на перспективу;
- исчисление фактической себестоимости продукции (работ и услуг) и отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
- определение финансовых результатов по реализованным изделиям или их группам, новым технологическим решениям, центрам ответственности и другим позициям.

Объектом управленческого учета являются показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия, которые условно можно разделить на первичные, в рамках которых можно, в свою очередь, выделить натуральные (количество материалов, затраченных на производство продукции, трудоемкость продукции, объем реализации) и денежные (себестоимость и доходы), и производные (получаемые в результате различного соотношения первичных показателей – прибыль, различные виды рентабельности, срок окупаемости). Поскольку ни одно, даже самое маленькое, предприятие, занимающееся любым, даже самым простым, видом экономической деятельности, в целях эффективного управления не может быть рассмотрено в качестве единого целого, очень важным этапом при формировании системы управленческого учета на предприятии является сегментация – выделение элементарной единицы (сегмента), рассматриваемой в целях учета как единое целое, являющейся источником информации об объекте управленческого учета. В качестве сегмента может выступать подразделение предприятия (цех А, цех Б, отдел маркетинга, отдел продаж и т.п.), вид деятельности или продукта (продукт А, продукт Б и т.п.), элемент технологической цепочки (снабжение, производство, в рамках которого могут выделяться переделы или этапы, сбыт и т.п.).

На практике очень часто сегменты являются комбинированными (например, сбыт продукта А).

Наиболее распространенным видом сегментирования в рамках управленческого учета является сегментирование по так называемым центрам ответственности – структурным подразделениям предприятия, возглавляемым руководителем, несущим ответственность за результаты его работы. При этом по степени финансовой ответственности центра выделяют центры затрат, центры доходов, центры прибыли, центры инвестиций [21]. Однако такая классификация является достаточно условной и не отражает в полной мере функциональную особенность выделяемого в соответствии с ней сегмента.

Стоящие перед управленческим учетом задачи обуславливают его внутреннюю структуру, которая состоит из следующих элементов:

- внутренняя (сегментарная) отчетность;
- управленческий контроль;
- бюджетирование;
- краткосрочный управленческий анализ;
- стратегический управленческий анализ.

В настоящее время, управленческий учет используется во многих странах, на его постановку и введение уделяется около 90 % ресурсов рабочего времени, а также ресурсов в общих затратах на ведение и постановку бухгалтерского учета.

Российской экономике еще далеко до таких показателей, однако управленческий учет вводится во многих крупных и средних организациях во всех видах бизнеса, но внедряется управленческий учет в неполном объеме, а что касается терминологии, то на сегодняшний день в законодательстве Российской Федерации отсутствует официальное определение управленческого учета.

У отечественных производителей в специфике управления затратами и финансовым отчетом своей деятельности обозначается две проблемы: Во-первых, следует изменить ориентир уже сложившихся теорий и накопившегося

опыта на решение новых задач, которые обозначились для отечественного производителя в условиях современной рыночной системы. А во-вторых, создание усовершенствованного способа получения информации о затратах, обновить способы калькулирование себестоимости, методов по анализу, вычисления финансовых результатов, а также внедрение эффективного контроля, а также принятие решений в управлении организации. И чтобы эти задачи разрешились, российским предприятиям следует изучить специфику управленческого учета, так как эффективный управленческий учет нужен для оперативного и результативного управления организацией, что помогает расширить границы качества и своевременность принимаемых решений в управлении, что позволит приблизиться к максимуму ожидаемого результата, а также снизить размер рисков хозяйственной деятельности.

Как уже говорилось ранее, управленческий учет на многих российских предприятиях либо не введен, либо введен не в полном объеме, что в свою очередь делает российские предприятия неконкурентоспособными с западной экономикой. Российские предприятия не могут вечно поддерживаться протекционистской политикой нашего государства, рано или поздно наши предприятия столкнутся с западными производителями и окажутся неконкурентоспособными и непривлекательными для инвесторов. Одной из причин не развитого управленческого учета в российской экономике является отсутствие цельной законодательной базы и основы методологической специфики организации управленческого учета в различных отраслях национальной экономики.

В связи первостепенной проблемой применения управленческого учета в отечественной практике, возникает необходимость глубоко изучить сущность управленческого учета его содержания, а так же его теоретических основ. Многие руководители не осознают значимость управленческого учета в организации, не понимая до конца задачи и цели постановки управленческого учета.

Управленческий учет постоянно находится в развитии. Развиваются его функции, количество решаемых им задач растет, а также применяемые в управленческом учете методы становятся все разнообразнее. Устройство систематизации управленческого учета на предприятии является набором формализованным процессом, который снабжает менеджеров всех уровней как внутренней, так и внешней информацией. Для развития производства это является очень современным и эффективным методом.

Управленческий учет не имеет единого определения у экономистов, и многие воспринимают его как подсистему бухгалтерского учета, не учитывая того, что управленческий учет может и не соприкасаться с бухгалтерией вовсе.

Управленческий учет предназначен для организации оперативного пользования информацией на предприятии, с ориентировкой на пользователя, и при этом не требуется какой-то бухгалтерской методики. Решение конкретного построения управленческого учета лежит на руководителе организации. Именно он, исходя из специфики производства и ведения дел, принимает решение, в какой информации есть надобность для формирования внутренней информационной системы для ускорения эффективности производства [21].

Таким образом, следует сделать ряд выводов по поводу особенного места управленческого учета в общей системе учета на предприятии. Во-первых, управленческий учет должен занимать особое место в финансовой системе предприятия. Во-вторых, ведение управленческого учета требует специализированных методов ведения. В-третьих, специалисты, которые будут вести управленческий учет должны быть отличны от тех, кто ведет бухгалтерский и налоговый учет. Финансовая система станет более разветвленной, что приведет к увеличению рабочих мест.

Из этого следует, что управленческий учет является программным комплексом построения информации на внутренних уровнях управления предприятием, раскрывающий информацию о затратах и итогах деятельности как в общем значении, так и субъективном, что позволит сделать оперативные решения для дальнейшей стратегии управленческих решений.

К наиболее важной цели управленческого учета можно отнести формирование прогнозных, плановых, отчетных данных о деятельности предприятия, важных для конкретных структур предприятия для принятия наилучших управленческих решений.

Герасимова Л.Н. [25] выделяет следующие задачи управленческого учета:

1. полное отражение всех хозяйственных операций с необходимым уровнем детализации;
2. составление управленческой отчетности в разрезе, необходимом для принятия правильных управленческих решений;
3. калькулирование себестоимости для оценки запасов, исчисления финансовых результатов и ценообразования;
4. подготовка информации для мотивации управленческих решений.

Порядок ведения управленческого учета регламентируется внутренними документами организации: приказами, методическими рекомендациями, инструкциями [42, с. 134-142].

Функции управленческого учета вытекают из сформулированных выше целей и задач.

1. снабжение информацией руководителей различных структур управления, которая является наиболее важной для быстрых управленческих решений.
2. структурирование информации внутренней коммуникационной связи между подразделениями предприятия.
3. своевременный контроль и подведение результатов деятельности подразделений предприятия, с целью принятия грамотных и необходимых решений.
4. анализ фактических итогов для последующего планирования деятельности предприятия.

Под предметом управленческого учета подразумевается деятельность организации как, в общем ее значении, так и в структурированном в процессе всего времени управления.

Из предмета управленческого учета вытекают следующие объекты:

Общие и структурные затраты, итоги хозяйственной деятельности предприятия и его структур, затраты центров финансовой ответственности, а также бюджетирование и внутренняя отчетность. Эти объекты формируют базу для индексного метода, который вытекает из финансового учета, математический метод, как основа экономического анализа и т.п.

Система управленческого учета многообразна и разветвлена, так как она состоит из большого количества процедур, которые изменяются в соответствии со спецификой решаемого вопроса. Важную роль в управленческом учете играют принципы, на которые должны полагаться все управленческие решения. Такими принципами являются:

1. постоянство деятельности предприятия;
2. единицы измерения для учета должны быть одинаковые;
3. внутренняя отчетность является основой связи общения между структурами управления предприятия;
4. метод бюджетирования (сметного метода), как способ управления затратами, в результате финансовой и коммерческой деятельности;
5. снабжение полной информацией об объектах учета;
6. периодичность предоставляемой информации о производственных циклах предприятия, должна быть прописана в учетной политике.

Прописанные принципы должны быть продуктивными для концепции управленческого учета. Концепция управленческого учета является особенной для каждой специфики производства, и задач, которые ставит перед собой организация [42, с.135].

Развитие управленческого учета очень важная и трудная задача, которую можно решить с помощью ввода новой управленческой компании [39].

При этом может возникнуть некоторые трудности:

1. набор специалистов;
2. определение квалификации специалиста;

3. т.к. управленческий учет новое понятие в учете, руководство и сотрудники не совсем четко понимают данный участок работы;

4. сложность в техническом обеспечении функционирования системы, отсутствие программного обеспечения.

Решение этих проблем стоит перед руководством организации. Руководитель должен заинтересовать и организовать персонал в создании эффективной системы управленческого учета.

Как уже было сказано, управленческий учет новое понятие в учете, и поэтому перед руководителем и его служащими встанет ряд новых вопросов.

Например на российских предприятиях, чаще всего приходят к мнению, что управленческий учет-это учет затрат, которые в дальнейшем распределяются по центрам финансовой отчетности, группам выпускаемой продукции. И в этом они правы, ведь роль затрат в управленческом учете очень значима, ведь поменяв специфику учета затрат, может привести к увеличению прибыли. Однако, первичной целью в системе управленческого учета является стратегическое и тактическое достижение целей. Исходя из этого, система управленческого учета должна охватывать все разделы предприятия и всю совокупность его деятельности.

Система управленческого учета снабжает менеджеров информацией по следующим категориям [41]:

1. Менеджеров снабжают информацией для внутренней текущей отчетности, в целях планирования и контроля затрат на производство, как для оценки общей производительности, так и по отдельным работникам, менеджеров снабжают информацией для внутренней текущей отчетности;

2. Информация по доходности выпускаемой продукции, по потребителям, по системам распределения. Эта информация требуется для принятия решения по распределению ресурсов и для определения ценовой политики;

3. Информация, которая потребуется для разработки стратегии и тактики внутренней деятельности фирмы. Она необходима для составления

долгосрочных планов, прогрессирования компании, возможно, освоения новой продукции, обновления техники;

4. Информация, которая будет необходима для отчетности внешних пользователей, она потребуется в процессе оценки финансового состояния в интересах правительства, вкладчиков, потребителей.

Очень важна роль достоверности информации, которая требуется в управленческом учете. На достоверность может повлиять:

– Грамотность выделенных целей и задач предприятия при разработке стратегии и плана, правильно ли предприятие обозначило для себя систему управленческого учета исходя из этих целей.

– Качественное ли техническое обеспечение.

– Верно ли, выбрана система распределения накладных расходов.

– Большую роль играет сбор информации для организации бюджета.

– Качественно ли мотивирует руководитель своих подчиненных.

При вводе системы управленческого учета на предприятии перед руководителем стоит ряд очень серьезных проблем. В основном эти проблемы связаны с квалификацией кадров, и организацией системы управленческого учета, которая позволяет перейти на систему регулярного менеджмента, что не исключает сопротивления персонала нововведениям. Но результат, который получит руководитель, от внедренной им системы будет очень успешен, так как информация станет оперативной, она расставит приоритеты в деятельности предприятия, из чего последуют грамотно взвешенные решения, оценивающие всю специфику производства и деятельности предприятия, что существенно повлияет на прибыль предприятия [40, с.103-107].

1.2 Экономическая сущность затрат и их классификация в системе управленческого учета

В зарубежных странах учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, который по мнению К. Друри призван дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам, администрации организации и ее подразделений [35, с.250].

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются, как правило, составной частью единой системы бухгалтерского учета.

Е.Ю. Воронова отмечает, что «учет затрат (издержек производства) и калькулирование себестоимости продукции – это важнейший аспект управленческого учета» [24, с.54].

В экономической литературе экономическое содержание затрат определяется по-разному как отечественными специалистами, так и их зарубежными коллегами [58, с.21].

Так большинство отечественных специалистов затраты определяют как стоимостное выражение использованных в хозяйстве деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов.

Внимания заслуживает мнение Р.А. Алборова, который считает, что «...затраты на производство – это совокупность всех издержек производства за определенный период, связанных с обеспечением процесса воспроизводства (суммарное выражение всех издержек производства)» [12, с.54].

Аналогичной точки зрения придерживаются М.А. Вахрушина [19, с.58] и Е.Ю. Воронова [24, с.54].

Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер отмечают, что «...затраты – стоимостная оценка потребления товаров и услуг» или «... обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги» [68].

Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы». Однако более внимательное изучение данных категорий свидетельствуют об их серьезном различии.

Расходами организации согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества [7].

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками [2].

Одним из наиболее важных показателей работы организации является себестоимость продукции, которая, как утверждает Е.Ю. Воронова, находится в прямой зависимости от затрат [24, с.65].

Понятия «затраты» и «себестоимость» всегда находились под пристальным вниманием отечественной учетной теории и практики.

В связи с гармонизацией российских и международных стандартов бухгалтерского учета необходимость определения новых подходов к этим понятиям только усиливается.

С принятием новых законодательных актов по ведению бухгалтерского учета содержание этих понятий существенно меняется. Понимание сущности «затрат» и «себестоимости» становится еще более важным с введением в действие главы 25 Налогового Кодекса Российской Федерации (НК РФ), в котором эти понятия определяются для целей налогообложения, и с новым подходом к порядку их расчета.

Ряд авторов: Дж. Фостер [68], Е.В. Акчурина [11], Т.П. Карпова [45], выделяют понятие себестоимости, как стоимости использованных в процессе производства ресурсов.

Международные стандарты финансовой отчетности, а также национальные нормативные акты по бухгалтерскому и налоговому учету не дают определения себестоимости, а выделяют понятие «расходов».

По мнению Н.П. Кондракова «себестоимость – это выраженные в денежной форме затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Контроль и анализ себестоимости носят первостепенный характер, так как именно они могут дать оценку эффективности использования ресурсов и определить резервы увеличения прибыли и снижения себестоимости продукции» [51, с.46].

Более развернутое понятие себестоимости дает Р.А. Алборов: «...себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку затрат на потребление используемых в процессах воспроизводства совокупного продукта (работ, услуг) средств труда, предметов труда, природных ресурсов, затрат на оплату труда, а также других затрат на ее производство и реализацию, являющихся условиями осуществления простого воспроизводства данной деятельности организации» [12, с.53].

М.А. Вахрушина считает, что подходы к формированию себестоимости в системах финансового и управленческого учета различны. Так в управленческом учете себестоимость формируется для того, чтобы управляющий имел полную картину о затратах. Информация об издержках, собранная в рамках бухгалтерского финансового учета, позволяет в конечном итоге сформировать прибыль от реализации продукции, работ и услуг в целом по организации.

Таким образом, в управленческом учете могут учитываться затраты, которые не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в финансовом учете [19, с.102].

Себестоимость продукции образуют следующие затраты: на подготовку производства, выполнение технологических операций по производству продукта, обслуживание и управление производством, состоящие из

материальных и трудовых затрат, а также денежных выплат за сторонние работы и услуги.

В бухгалтерском учете, в зависимости от источников контрольных данных, образуются следующие виды стоимости [58, с.53]:

1. Плановая себестоимость – разрабатывается на основе прогрессивных норм и экономических нормативов за отчетный период, и представляет собой принятие предприятием решений о предельной величине затрат на производство соответствующих видов продукции, выполнения работ или оказания услуг.

2. Фактическая (отчетная) себестоимость – определяется на основе данных бухгалтерского учета по истечении отчетного периода и представляет собой достоверную информацию о фактических затратах на производство продукции, работ, услуг. Она служит основой для экономического анализа, прогнозирования, планирования и принятия решений на краткосрочную и долгосрочную перспективу по изготовлению, совершенствованию или замене данного вида продукции.

Н.П. Кондраков [51] выделяет еще один вид себестоимости:

3. Нормативная себестоимость – составляется на основе норм расхода сырья, материалов и других затрат, действующих на начало месяца.

По объему учитываемых затрат И.Е. Глушков [28] и В.А. Луговой [56, с.3-13] выделяют три вида себестоимости:

1. цеховая себестоимость продукции включает в себя затраты на производство продукции в пределах цеха, включая общецеховые расходы;
2. производственная себестоимость продукции, кроме цеховой себестоимости, включает общезаводские расходы;
3. полная себестоимость готовой продукции включает в себя еще и расходы по реализации продукции.

Как экономическая категория себестоимость продукции выполняет ряд важнейших функций:

1. Учет и контроль всех затрат на выпуск и реализацию продукции.
2. Экономическое обоснование целесообразности реальных инвестиций на реконструкцию, техническое перевооружение и расширение действующего предприятия, определение оптимальных размеров предприятия.
3. Экономическое обоснование для принятия управленческих решений.

Для управления себестоимостью продукции используется один из важнейших элементов метода бухгалтерского учета – калькулирование себестоимости продукции.

В современной экономической литературе калькулирование определяется как комплексная система экономических расчетов затрат производства на выпуск продукции и себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг) [24, с. 65].

Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу продукции (услуг), предназначенных для реализации, а также на единицу продукции (услуг) для внутреннего потребления.

Согласно М.А. Вахрушиной калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции в целом, на втором – фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем – себестоимость единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги. В действительности процесс калькулирования является более сложным.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций [19, с.104].

А.В. Глущенко и Н.Н. Нелюбова определяют калькуляцию как заключительный этап учета затрат на производство и выхода продукции, в процессе которого группируются затраты, и исчисляется себестоимость продукции с помощью определенных методов [29, с.15].

По мнению А.Д. Шеремета «калькуляция себестоимости – это исчисление себестоимости единицы продукции (работ, услуг)» [74, с.98].

Коллектив авторов (Р.А. Алборов, И.А. Селезнева, И.П. Селезнева) монографии «Учет затрат и контроль эффективности производства продукции в сельском хозяйстве» не согласен с определением калькуляции А.Д. Шеремета, поскольку оно не раскрывает ее сущность в полном объеме. Авторы отмечают, что «...калькуляцию нельзя характеризовать лишь как исчисление себестоимости единицы продукции, так как на практике необходима информация о себестоимости всего объема выпущенной продукции, отдельных ее видов по сортам, репродукциям и другим качественным показателям» [14, с.116].

При определении необходимости и сущности калькуляции необходимо учитывать ее связь с процессами производственного учета.

По мнению Р.А. Алборова [12, с.152] важным методологическим моментом при калькуляции себестоимости является определение и выбор объекта калькуляции.

Объект калькуляции – вид продукции (работ, услуг) определенной потребительской стоимости [12, с.66].

К выбору объекта калькуляции следует подходить прежде всего с позиции управления производством, соизмерения затрат и результатов работы [12, с.152].

Для каждого объекта калькуляции также необходимо обоснованно выбрать калькуляционную единицу.

Калькуляционной единицей служит величина, принятая для измерения выполненного однородного объёма работ или изготовления продукции.

В экономической литературе, как отмечает Р.А. Алборов, к выбору калькуляционной единицы различные авторы подходят по-разному: с учётом особенностей продукции; как частицы продукции; как средства измерения потребительской стоимости; как адекватного отношения потребительских качеств продукта [12, с.153].

В качестве калькуляционных единиц применяют:

- натуральные единицы (тонны, метры, штуки и т.п.);

- условно-натуральные единицы, исчисляемые с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов, спирт 100% крепости, др.);
- стоимостные единицы (затраты на рубль проданной продукции, на 1000 руб. стоимости запасных частей и т.п.);
- трудовые единицы (нормочас, нормосмена).

Особое значение при калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) также имеет выбор в учётной политике калькуляционного периода. Калькуляционный период – это период, за который обобщаются затраты и исчисляется себестоимость [12, с.153].

Периодичность составления калькуляций, временные границы калькуляционного периода должны определяться существующими потребностями в такой информации, чтобы достичь более оперативного и эффективного управления производством.

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с классификацией затрат на производство.

В экономической литературе рассматриваются самые разнообразные группировки производственных затрат по отдельным признакам.

Практика организации управленческого учета в экономически развитых странах предусматривает разные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по исследуемой проблеме.

В этой связи заслуживает внимания классификация затрат, предложенная К. Друри, представленная в таблице 1.1. К его отечественным последователям можно отнести М.А. Вахрушину.

По мнению К. Друри, способы классификации затрат зависят от направления управления затратами. Под направлением, по которому ведется управление затратами, понимается область деятельности (или процесс) [35].

Таблица 1.1 – Классификация затрат по основным направлениям управленческого учета (по К. Друри)

| Направление (задача) учета | Классификация видов затрат |
|---|--|
| 1) расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и произведенной продукции | 1. Входящие и истекшие 2. Прямые и косвенные 3. Основные и накладные 4. Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические, внепроизводственные) 5. Одноэлементные и комплексные 6. Текущие и единовременные |
| 2) принятие решения и планирование | 1. Постоянные (условно-постоянные) и переменные 2. Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках (устраняемые и неустраняемые) 3. Безвозвратные затраты 4. Вмененные (упущенная выгода) 5. Предельные (маржинальные) и приростные (инкрементные) 6. Планируемые и непланируемые 7. Релевантные и нерелевантные |
| 3) контроль и регулирование | 1. Регулируемые 2. Нерегулируемые |

К. Друри распределяет затраты по следующим направлениям:

1. для определения стоимости запасов продукции;
2. для планирования и принятия управленческих решений;
3. для осуществления процесса контроля и регулирования.

Кроме того, в каждом из перечисленных выше трех направлений происходит дальнейшая детализация затрат в зависимости от целей управления.

Как известно, управленческий учет призван достигать намеченной цели через определенные функции управления затратами [47].

Один из вариантов расширенной классификации затрат по видам с подчинением их возможностям каждой функции управленческого учета представлен в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Классификация затрат в управленческом учете

| Классификационные признаки с учетом функций управления | Виды затрат |
|--|---|
| 1. Процесс принятия управленческих решений | Явные и альтернативные Релевантные и нерелевантные Постоянные и переменные Эффективные и неэффективные |
| 2. Процесс планирования и прогнозирования | Планируемые и непланируемые Краткосрочные и долгосрочные |
| 3. Процесс нормирования | Стандарты, нормы, нормативы и допуски отклонений от них |
| 4. Процесс учета | Одноэлементные и комплексные Основные и накладные Прямые и косвенные Текущие и единовременные |
| 5. Процесс контроля и регулирования | Контролируемые и неконтролируемые Регулируемые и нерегулируемые |
| 6. Процесс стимулирования | Обязательные и поощрительные |
| 7. Процесс анализа | Базовые (прогнозные, плановые, прошлых отчетных периодов) Фактические Сметные Стандартные Общие и структурные Полные и частичные |

Нетрудно заметить, что в действительности одни и те же виды затрат могут многократно участвовать в различном функциональном обеспечении управления затратами.

Тем не менее важнейшими группировками затрат, которые используются в теории и практике управления затратами отечественных хозяйствующих субъектов, остаются группировки по экономическим элементам и статьям калькуляции.

В.Г. Клейникова пишет: «Экономическим элементом принято называть первичный однородный вид затрат по обычным видам деятельности организации, который на уровне организации невозможно разложить на составные части» [49, с.62-90].

Согласно определению Ю.И. Сигидова [65, с.40-44] экономический элемент затрат – это экономически однородный вид ресурсов, используемых для производства и продажи продукции (работ, услуг):

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие расходы (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Налоговым кодексом РФ предусмотрено выделение не пяти, а четырех элементов расходов [2]:

1. материальные расходы;
2. расходы на оплату труда;
3. сумма начисленной амортизации;
4. прочие расходы.

Подразделение затрат по экономическим элементам необходимо в бухгалтерском учете для установления сметных (плановых) и фактических затрат на производство по организации в целом, без определения их целевого назначения, т.е. независимо от того, на что произведены затраты.

Таким образом, сумма затрат по экономическим элементам определяет объем затрат, произведенных организацией за отчетный период на производство и сбыт продукции (работ, услуг).

Однако для эффективного управления организациям всегда нужно знать и размер затрат, определяющих себестоимость выпущенных из производства готовых изделий, выполненных работ и оказанных услуг, поэтому учёт затрат на производство ведётся по статьям.

По мнению Л.А. Головниной «калькуляционная статья – это определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов, так и всех товаров в целом» [30, с.105].

Группировку затрат по статьям калькуляции можно представить в следующем виде [51, с.46]:

1. «Сырье и материалы».
2. «Возвратные отходы» (вычитаются).
3. «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций».
4. «Топливо и энергия на технологические цели».
5. «Заработная плата производственных рабочих».
6. «Отчисления на социальные нужды».
7. «Расходы на подготовку и освоение производства».
8. «Общепроизводственные расходы».
9. «Общехозяйственные расходы».
10. «Потери от брака».
11. «Прочие производственные расходы».
12. «Коммерческие расходы».

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 – полную себестоимость.

Для определения фактической себестоимости продукции и контроля процесса формирования себестоимости продукции используются специальные методы учета затрат.

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции обычно понимают определенную взаимосвязь способов и приемов учета затрат с целью исчисления себестоимости продукции [24, с.68].

И.Г. Кукукина определяет метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции как совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, которые призваны обеспечить определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции [54, с.29].

По поводу классификации методов существуют разные мнения, все еще ведутся дискуссии. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

Методы учета затрат можно сгруппировать по трем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами.

По объектам учета затрат В.Ф. Палий выделяет попроцессный, попередельный и позаказный методы [60, с.79].

Попроцессный метод чаще всего применяется в добывающих отраслях промышленности, которые характеризуются массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В таком случае может применяться метод простой калькуляции.

Часто попроцессный метод рассматривается как упрощенная разновидность попередельного калькулирования.

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы, называемые переделами. Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям производства), даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов.

Позаказный метод калькулирования себестоимости – метод, используемый при изготовлении уникальной или выполняемой по специальному заказу продукции. При этом методе затраты на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих и общепроизводственные (косвенные) расходы относят на каждый индивидуальный заказ или партию продукции [64, с.26].

С точки зрения полноты учитываемых издержек возможно калькулирование полной и неполной («усеченной») себестоимости.

В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактических и нормативных затрат.

Данная классификация, по мнению С.А. Рассказовой-Николаевой, С.В. Шебек, Е.А. Николаева не вполне корректна и имеет недостатки. Они отмечают, что «главная претензия состоит в неверно сформулированном идеологическом послыле, который был сформирован еще в советское время и лег в основу используемой классификации» [62, с.169].

Метод учета затрат выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от индивидуальных особенностей предприятия. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях.

Законодательно установленной классификации методов калькулирования себестоимости продукции нет.

В современных литературных источниках большинство авторов приводят следующие методы [12, с.80]:

1. нормативный;
2. попроцессный;
3. попередельный;
4. позаказный;
5. метод учета и калькулирования сокращенной себестоимости.

По утверждению М.А. Вахрушиной: «Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учёта, текущего контроля за затратами на производство, а также возможность реализации важнейшего принципа управленческого учёта – управления себестоимостью по отклонениям» [19, с.109].

В соответствии с признаком полноты включения затрат в себестоимость различают систему учета полных затрат и систему учета переменных затрат, то есть «директ-костинг».

Традиционный для отечественного учета так называемый калькуляционный вариант.

Г.Я. Остаев пишет: «При применении традиционно-калькуляционной системы учета затрат калькулируется полная фактическая себестоимость готовой продукции» [58, с.55].

В настоящее время Я.В. Соколов и В.Я. Соколов [66] выделяют две основные системы учета затрат: «стандарт-кост» и «директ-костинг» (вариант учета затрат по постоянным и переменным издержкам).

Р.А. Алборов [12, с.85] отмечает, что в западных странах с рыночной экономикой используется система «стандарт-кост», которая подобна отечественному нормативному методу. Общим между данными системами является то, что сумма постоянных и переменных затрат не обособляется, и для определения влияния затрат на прибыль требуются дополнительные расчеты.

В экономической литературе под системой «стандарт-кост» понимается разработка норм-стандартов, составление стандартной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов.

При системе «стандарт-кост» нормированию подвергают каждый элемент затрат и факторы, влияющие на них и образующие их.

По мнению Ф.П. Васина в отличие от нормативного метода учета «...система «стандарт-кост» позволяет, во-первых, применять несколько вариантов стандартных норм затрат; во-вторых, установленные нормы на протяжении отчетного периода обычно не меняются, и потому не ведется текущий учет изменений норм; в-третьих, можно применять отдельные синтетические счета; в-четвертых, он дает возможность списывать отклонения от норм непосредственно на финансовые результаты в конце отчетного периода» [17, с.41].

Д.И. Юцковская считает, что для определения фактической себестоимости продукции необходимо проводить калькулирование по системе «директ-костинг», когда в калькуляцию включают расходы, непосредственно связанные с изготовлением данной продукции [76, с.35].

Преимущества этой системы учета затрат отмечает также Р.А. Алборов, говоря, что система «директ-костинг» подходит к использованию с любым из действующих методов учета затрат. Эта система позволит решить вопросы громоздкости и трудоемкости учета, обусловленных распределением расходов по организации и управлению производством, а также вопросы текущего контроля и оперативного анализа [12, с.86].

В результате возникают различные варианты эффективных систем управленческого учета производственных затрат. В основе систем управленческого учета лежат не только их оптимальные сочетания с методами учета и между собой, но и предложенная классификация затрат по различным признакам.

Таким образом, калькулирование себестоимости выпускаемой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) – один из основных вопросов бухгалтерского учета. С одной стороны, достоверный и детальный расчет себестоимости необходим внутренним пользователям бухгалтерской информации – администрации, учредителям, собственникам.

Эти данные позволяют определить, насколько выгоден тот или иной вид деятельности в определенных экономических условиях, эффективна ли существующая система организации производственного процесса, что можно и нужно изменить, в каком направлении развиваться.

С другой стороны, состав производственных затрат организации – один из важнейших показателей, необходимых для расчета и уплаты обязательных налоговых платежей, прежде всего – налога на прибыль. Ошибки в расчёте себестоимости могут привести к серьёзным налоговым последствиям. Следовательно, учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции – это два взаимосвязанных этапа учетного процесса, без которых невозможно обеспечить четко налаженный контроль с целью принятия наиболее правильных и эффективных управленческих решений.

1.3 Методы и системы учета затрат на производство продукции

Три взаимосвязанных элемента определяют системы управленческого учета затрат на производство: учет затрат на производство, учет выхода готовой продукции; определение ее себестоимости. Исходя из этого, система учета затрат на производство должна выражать определенную взаимосвязь приемов и способов обобщения издержек по составу, содержанию, назначению, местам возникновения и центрам ответственности, по видам продукции или работ, их однородным группам, разукрупненным частям изделий, полуфабрикатам и способам контроля за использованием производственных ресурсов в сопоставлении с действующими нормами и планируемой эффективностью. Связь элементов системы показана на рисунке 1.1. [71].



Рис.1.1. Связь элементов учета затрат и результатов производственной деятельности

Среди современных методов учета затрат, которые сегодня получили распространение в развитых западных странах можно назвать:

- учет затрат по функциям ABC-метод;
- система «точно-в-срок»;
- таргет - костинг;
- кайзен - костинг.

Система учета затрат – это совокупность способов определения их фактической величины [37].

Существуют системы учета затрат на исчислении реальных затрат и системы, базирующиеся на учете средних затрат. Кроме того, есть системы учета полных затрат и неполных затрат.

При организации и ведении системы учета реальных затрат, затраты фиксируют и относят в себестоимость продукции в той величине, в которой они были произведены в данном отчетном периоде. Сырье и материалы при этой системе оценивают по фактическим затратам каждой покупки. Заработная плата за время отпуска и расходы на ремонт основных средств, а также другие нерегулярные затраты и платежи отражают в учете операций того месяца в том размере, в котором они были произведены.

Резервы предстоящих расходов не создаются. Расходы прошлых периодов во внимание не принимаются. Коммерческие расходы на продажу учитываются по каждой сделке.

Достоинства этой системы заключаются в том, что она отражает затраты без усреднения по периодам года и позволяет выявить результаты по каждой сделке. Недостатком является высокая трудоёмкость и сложность калькуляционных расчетов.

Применяется в небольших организациях с хорошо налаженной автоматизацией учета.

Система учета средних затрат наиболее распространена в нашей стране со времен плановой экономики. Исчисление фактической себестоимости на базе средних затрат исходит из того, что сырье и материалы при принятии к учету и при списании на производство оценивают по средним ценам приобретения.

ТЗР относят на затраты по среднему %. Применяются усредненные ставки распределения затрат между отчетными периодами, а также между готовой продукцией и незавершенным производством. Себестоимость проданной продукции определяют не по каждой продаже, а в целом по предприятию.

Достоинством является облегчение учетной работы и возможность выявления отклонений по ценовому фактору. Недостатком является то, что средние затраты могут значительно отличаться от реальных затрат месяца или квартала, что затрудняет принятие управленческих решений.

Традиционно-калькуляционная система затрат (система учета полных затрат) всегда была характерна для нашей страны. При этой системе все затраты, связанные с производством продукции, относятся в дебет счета 20. Прямые затраты на производство продукции на основании расходных документов относят сразу в дебет счета 20. Косвенные расходы учитывают в течение месяца на соответствующих собирательно-распределительных счетах. По окончании месяца определяется себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательного производства и списывается в дебет счета 20. После этого распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы по видам продукции пропорционально выбранной базе.

Система «Стандарт-костс» (система учета полных затрат) была разработана в 1918 г. Её смысл заключается в том, что учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло и обособленно отражаются выявленные отклонения. Основная задача этой системы – учет потерь и отклонений в прибыли организации.

В основе системы лежит разработка твердо установленных норм затрат, материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением продукции. Причем установленные нормы нельзя перевыполнить. В условиях этой системы стандарты рассчитываются не только для производственной себестоимости, но и для всех прочих факторов, влияющих на доходность, а также рассчитываются стандарты объема продаж. Различают следующие виды стандартов:

- идеальные;
- текущие;
- базовые.

Система «Директ-костинг» (система учета неполных затрат) разработана в 1936 г. Суть системы директ-костинг заключается в том, что в себестоимость продукции включаются лишь прямые переменные расходы, а постоянные затраты в себестоимость каждой единицы продукции не включаются, они учитываются на счетах учета финансовых результатов [37]. В рамках данного метода применяется схема построения учетного процесса, которая содержит два показателя: маржинальный доход и прибыль. Система директ-костинг расширяет аналитические возможности учета, интегрируя учет, анализ и принятие управленческих решений.

2 ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ И ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ ПЕРЕРАБОТКИ РЫБЫ В ОАО «УДМУРТСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ»

2.1 Оценка современного состояния и тенденции развития производственной деятельности организаций

Полное официальное наименование предприятия – Открытое акционерное общество «Удмуртский хладокомбинат».

Местонахождение общества – 426028, Удмуртская Республика, город Ижевск, улица Маяковского 44.

ОАО «Удмуртский хладокомбинат» является правопреемником Государственного предприятия Удмуртский хладокомбинат.

ОАО «Удмуртский хладокомбинат» является производственной компанией.

В 2011 году Агропромышленный Холдинг «КОМОС ГРУПП» приобрел более 99% акций ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

Деятельность предприятия в настоящее время сосредоточена на производстве и оптовой реализации региональным клиентам продукции глубокой заморозки (в основном – рыба с/м), а также продукции собственного производства - продукции рыбопереработки, мороженого.

В 2014г произошло слияние в одну структуру ООО Торговый дом «Удмуртский хладокомбинат Айс Вита» и Филиала ООО «КОМОС ГРУПП» с целью оптимизации затрат и для целей увеличения объёмов продаж, укрепления позиций на рынке.

ОАО «Удмуртский хладокомбинат» и ОАО «Пермский хладокомбинат «Созвездие» образуют единый субхолдинг «Хладокомбинаты».

Субхолдинг находится под управлением управляющей организации ООО «КОМОС ГРУПП». Его интересы представляет Заместитель генерального директора – вице-президент.

Целями деятельности Общества являются расширение рынка товаров и услуг, а также получение прибыли.

Высшим органом управления Акционерным Обществом является общее собрание акционеров.

Руководство текущей деятельностью Общества осуществляется Вице-президентом. Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью Общества осуществляется Ревизионной комиссией.

Общество обязано вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность в порядке, установленном настоящим Уставом Общества и правовыми актами РФ. В таблице 2.1 показаны основные экономические показатели деятельности организации, основанные на бухгалтерской отчетности (Приложение А, Б, В).

Таблица 2.1 - Основные показатели деятельности организации.

| Показатели | 2013 г. | 2014 г. | 2015г. | 2015г. в % к 2013г. |
|---|---------|---------|---------|---------------------|
| А. Производственные показатели: | | | | |
| 1. Произведено продукции, тонн | 5123 | 5730 | 8249 | 161 |
| В т.ч. Рыбная переработка | 2555 | 3096 | 3970 | 155,4 |
| мороженое | 2403 | 2541 | 4149 | 172,7 |
| прочее | 165 | 93 | 130 | 78,8 |
| Б. Экономические показатели: | | | | |
| 2. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 2322343 | 998751 | 1935584 | 83,3 |
| В т.ч. рыбная переработка | - | 329889 | 512985 | 156 |
| Мороженое | - | 196501 | 318092 | 162 |
| Прочее | - | 472361 | 1104507 | 234 |
| 3. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 2197427 | 853429 | 1687874 | 76,8 |
| В т.ч. рыбная переработка | - | 308341 | 484400 | 157 |
| Мороженое | - | 174432 | 247730 | 142 |
| Прочее | - | 370656 | 955744 | 258 |
| 4. Прибыль (убыток) от продажи (+,-), тыс. руб. | 30647 | (2710) | 23603 | 77,0 |
| 5. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб. | 30874 | 4798 | 55039 | 178,3 |
| 6. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб. | 35546 | 11576 | 62381 | 175,5 |
| 7. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), % | 1,3 | -0,27 | 1,22 | - |

Анализ таблицы 2.1 позволяет сделать следующие выводы

Выручка от продажи продукции (работ, услуг) к 2015 г. уменьшилась на 16,7% и составила 1935584 тыс. руб.

Уровень рентабельности к 2015 году незначительно снизился на 6%. Как видно из таблицы 2.1, в 2015 году по сравнению с 2013 годом себестоимость продукции (работ, услуг) уменьшилась на 23,2%. Таким образом можно сделать вывод, что за счет снижения себестоимости продаж продукции уровень рентабельности деятельности организации снизился на 6%.

Размер чистой прибыли увеличился на 75,5% за счет уменьшения объема продаж. Для того, чтобы повысить продажи необходимо расширять рынки сбыта.

Таблица 2.2 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации

| Показатели | 2013 г. | 2014 г. | 2015г. | 2015г. в % к 2013г. |
|--|---------|---------|---------|---------------------|
| А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств | | | | |
| 1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. в т.ч. производственных | 201429 | 196425 | 216045 | 107 |
| 2. Фондовооруженность, тыс. руб. | 385,88 | 378,29 | 388,31 | 101 |
| 3. Фондоёмкость, руб. | 0,087 | 0,197 | 0,112 | 128,7 |
| 4. Фондоотдача, руб. | 11,53 | 5,08 | 1,94 | 16,8 |
| 5. Рентабельность использования основных средств, % | 3,29 | 5,89 | 28,87 | - |
| Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов | | | | |
| 6. Среднесписочная численность | 522 | 519 | 556 | 107 |
| В.ч. рабочих | 365 | 368 | 405 | 111 |
| 7. Затраты труда, тыс. чел.-час. Всеми работниками | 1,72 | 1,4 | 0,98 | 57,0 |
| Затраты труда, тыс. чел.-час. Рабочими | 1,21 | 0,97 | 0,70 | 57,9 |
| 8. Производительность труда, тыс. руб., | 1447,0 | 1705,35 | 2362,28 | 163,3 |
| 9. Фонд оплаты труда, тыс. руб. | 9821 | 12813 | 13561 | 138,1 |
| 10. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 117,1 | 77,95 | 142,73 | 1,22 |
| Г. Показатели эффективности использования материальных ресурсов | | | | |
| 11. Материалоотдача, руб. | 2,13 | 2,08 | 2,21 | 104 |
| 12. Материалоёмкость, руб. | 0,012 | -0,006 | 0,027 | 225 |
| 13. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб. | 0,79 | 0,71 | 0,76 | 96 |

| | | | | |
|---|------|------|------|-------|
| 14. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 0,89 | 0,71 | 0,76 | 85,4% |
| Д. Показатели эффективности использования капитала | | | | |
| 15. Рентабельность совокупного капитала (активов), % | 6,64 | 1,75 | 7,24 | - |
| 16. Рентабельность собственного капитала, % | 37,2 | 11,4 | 45,1 | - |
| 17. Рентабельность внеоборотных активов, % | 10,3 | 3,3 | 16 | - |
| 18. Рентабельность оборотных активов, % | 17,4 | 3,7 | 13,2 | - |

По данным таблицы 2.2 сделаны следующие выводы.

За период с 2013 г. по 2015 г. среднегодовая стоимость основных средств увеличилась на 7% за счет приобретения нового оборудования.

Показатель фондовооруженности увечился на 1%. Отсюда видно, что на каждого работника предприятия приходится основных фондов на сумму 388 рубля. В 2013 году фондовооружённость составляла до 385 руб/чел, а в 2015 году увеличилась на 3 руб/чел. Этот показатель применяется для характеристики степени оснащённости труда работающих. Из этого следует, что лучше всего работники предприятия были оснащены основными средствами в 2015 году. Следует отметить, что данный показатель увеличился за счет увеличения объемов производства.

Фондоемкость увеличилась на 28,7%. Как видно из таблицы, фондоёмкость в 2013 году - 0,09 р. Это означает, что стоимость основных производственных фондов, приходящихся на один рубль произведённой продукции, равна 9 копейкам. В 2015 году эта величина увеличилась на 0,02, то есть стоимость основных производственных фондов, приходящихся на один рубль произведённой продукции, увеличилась на 2 копейки. Показатель фондоотдачи уменьшилась на 83,2 %, что говорит о том, что производственные мощности используются нерационально, их использования основных средств увеличилось с 3,29 % до 28,87% к 2015 году.

Оценивая эффективность использования трудовых ресурсов, можно сказать что, затраты труда в 2015 году по отношению 2013 уменьшились на 443%, это связано с увеличением числа работников. Производительность труда работников увеличилась к 2015 году на 63,3%. Фонд оплаты труда увеличился на 38,1%, при этом выручка на 1 руб. оплаты труда выросла (рост составил 22%).

Показатель материалоотдачи, увеличился к 2015 на 4%, таким образом, на единицу использованного сырья и материала предприятия приходится 2,21 руб. Материалоемкость к 2015 увеличилась на 125%, что свидетельствует о не эффективном использовании материальных ресурсов. Также заметно сокращение прибыли на 1 руб. материальных затрат на 4% и уменьшение затрат на 1 руб. выручки от продажи продукции на 14,6%, скорее всего, за счет повышения себестоимости продукции и, как следствие, изменения ценовой политики.

Анализ эффективности использования капитала показывает, что рентабельность совокупного капитала повысилась с 6,46% в 2013 году до 7,24% в 2015 году, что является следствием эффективного использования активов: запасов, денежных средств. Повышение таких показателей, как рентабельность собственного капитала - с 37,2% до 45,1%, рентабельность внеоборотных активов с 10,3% до 16% отражает рост эффективности производства и продаж; снижение рентабельности оборотных активов – с 17,4% до 13,2% является следствием неэффективного использования внеоборотных и оборотных активов организации.

Как видно из таблицы 2.3 количество выпущенной продукции к 2015 году увеличилось на 54%. Увеличение объемов готовой продукции произошло преимущественно за счет увеличения объемов пресервов на 215%. Также произошло увеличение объемов выпускаемой продукции из салатов на 29% и копченой продукции на 69 %. Предприятие вводит ежегодно в свой ассортимент новые виды продукции и за счет этого завоевывает все новые рынки сбыта, таким образом происходит рост выпускаемой продукции.

Таблица 2.3 – Объем реализации продукции

| Наименование | Ед. измерения | 2013г. | 2014г. | 2015г. | Отклонение, % |
|-------------------------------------|---------------|--------|--------|--------|---------------|
| Продукция собственного производства | тонн | 5123 | 5730 | 8249 | 144 |
| Рыбная продукция: | тонн | 2583 | 3086 | 3970 | 154 |
| В т.ч. соленая | тонн | 1036 | 761 | 947 | 91 |
| Копченая, вяленая рыба | тонн | 585 | 687 | 990 | 169 |
| Салаты | тонн | 490 | 509 | 631 | 129 |
| Пресервы | тонн | 444 | 1100 | 1402 | 315 |
| Прочие (кулинария, рыбн. п/ф) | тонн | 28 | 29 | | 0 |
| Прочая продукция | тонн | 2568 | 2644 | 4279 | 167 |

Себестоимость единицы продукции показывает затраты организации на производство конкретного вида продукции. Приведем пример расчета себестоимости на примере «Сельдь с/с» в банках.

Таблица 2.4 - Расчет себестоимости 1 банки (равной 1кг) сельди с/с в банках

| Наименование ингредиента | Количество, кг | Цена за 1кг, руб | Сумма, руб |
|--------------------------|----------------|------------------|------------|
| Сельдь свежемороженая | 1,1 | 74 | 81,4 |
| Соль поваренная | 0,1 | 8 | 0,8 |
| Вода питьевая | 0,92 | 0,1 | 0,092 |
| Банка с крышкой п/п | 1 | 7 | 7 |
| Этикетка | 1 | 0,24 | 0,24 |
| Итого: | | | 89,53 |

Сделав расчеты по таблице 2.4, получаем себестоимость 1 банки равной 89,53 руб.

Таблица 2.5 - Состав и структура затрат на производство продукции рыбных полуфабрикатов по элементам затрат в ОАО «Удмуртский хладокомбинат»

| Статья затрат | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2015г. К 2013г., % |
|--|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------------|
| Материальные расходы | 2361,2 | 3052,46 | 6366,1 | 270 |
| Фонд оплаты труда | 2154,23 | 3911,57 | 4925,15 | 229 |
| Страховые взносы | 756,2 | 1110,18 | 1497,54 | 198 |
| Резервы под отпуска | 384,2 | 424,82 | 589,63 | 153 |
| Амортизация Основных средств | 3567,27 | 4047,17 | 3651,07 | 102 |
| Амортизация нематериальных активов | 12,3 | 9,09 | 130,26 | |
| Электроэнергия | 3265,0 | 4689,0 | 5397,16 | 165 |
| Текущий ремонт основных средств, оборудования и автотранспорта | 301,23 | 406,6 | 660,12 | 219 |
| Прочие | 925,3 | 1249,2 | 1812,09 | 196 |
| Услуги вспомогательного производства | 24522,31 | 23122,25 | 17425,87 | 71 |
| ИТОГО | 39149,24 | 42022,34 | 42454,99 | |

Из таблицы 2.5 видно, что к 2015 году произошел рост по всем статьям затрат. Фонд оплаты труда увеличился на 129%, соответственно выросли страховые взносы. На предприятии произошел рост объемов выпускаемой продукции (это видно из таблицы 2.3), что требует выполнения большего объема работ и расходования сырья и материалов и затрат энергоресурсов.

2.2 Оценка современного состояния учета и контроля затрат, методика калькулирования себестоимости рыбной продукции в организации

Ведение бухгалтерского учета в ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» осуществляется бухгалтерской службой как структурным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером. А ответственность за организацию и состояние бухгалтерского учета возложена на руководителя предприятия.

Учетная политика ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» для целей бухгалтерского и налогового учета на 2015 год принята Приказом №67/2015, в соответствии с которым организация ведения бухгалтерского учета возложена на главного бухгалтера предприятия.

Бухгалтерский учет организации ведется по утвержденным органами государственной статистики и отраслевыми министерствами унифицированным формам первичных учетных документов с одновременной автоматизацией учета. Вся учетная информация обрабатывается с применением компьютерных технологий и бухгалтерской программы «1С: Предприятие 8». Имущество организации, обязательства и хозяйственные операции для отражения в бухгалтерском учете оцениваются в рублях и копейках.

Аналитический учет – это учет, который ведется на аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Организация аналитического учета затрат на производство продукции зависит в основном от степени централизации учета, применяемого метода калькулирования, себестоимости продукции, уровня механизации и автоматизации учетных работ, организации внутрихозяйственного расчета.

Основные подразделения ОАО «Удмуртский Хладокомбинат»:

- цех посола рыбы;
- пресервный цех;
- цех вакуумной обработки;
- цех копчения;
- цех кулинарный.

По каждому цеху отдельно учитываются затраты на производство продукции, и исчисляется себестоимость готовых изделий.

Аналитический учет затрат на производство рыбной продукции в ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» организован по вышеперечисленным объектам учета затрат в разрезе следующих статей:

- 1) сырье;
- 2) вспомогательные материалы;
- 3) тара и упаковка;
- 4) амортизация;

- 5) потери по браку;
- 6) зарплата;
- 7) отчисления;
- 8) резерв;
- 9) общезаводские (общехозяйственные) расходы.

По статье «Сырье» отражают стоимость сырья, используемого для производства рыбной продукции.

Основным сырьем является: рыба.

В статью «Вспомогательные материалы» относятся затраты на следующие материалы: лед, соль поваренная, сахар – песок, вода, масло подсолнечное растительное, перец душистый, гвоздика, лист лавровый сухой, лиственные твердые породы деревьев (дуб, орешник, клен, ольха, бук, береза без коры, ясень, тополь, осина) и другие материалы.

Статья «Тара и упаковка» включает в себя расходы на упаковочные материалы (упаковочная бумага, этикетки, наклейки, клей и т.д.), тару наружную (вакуумная упаковка, лотки, жестяные короба (банки), контейнеры и т.д.) и другое.

Сумма амортизационных отчислений по основным средствам, используемым в основном производстве, отражается по статье «Амортизация».

По статье «Потери по браку», учитываются суммы безвозвратных потерь от окончательно забракованной продукции, суммы потерь, оставшиеся после возмещения за счет виновников брака и за счет возможного использования забракованной продукции.

Расходы на оплату труда работников, занятых производством рыбной продукции, а также премии за производственные результаты, стимулирующие и компенсационные выплаты включаются в статью «Зарплата».

Сумма страховых взносов, начисленных с сумм затрат организации на оплату труда работников, которые были включены в себестоимость продукции по статье «Зарплата», и подлежащих уплате в Фонд социального страхования

РФ, в Пенсионный фонд РФ и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, отражается по статье «Отчисления».

В статью «Резерв» относят суммы предстоящих расходов на оплату отпусков работникам основного производства.

По статье «Общехозяйственные расходы» учитывают расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на определенные виды рыбной продукции.

К ним относятся следующие расходы: административно-управленческие расходы; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы на уборку производственных помещений; расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг, почтовые, телефонные, канцелярские и другие аналогичные по назначению расходы.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» расходы, связанные с производством рыбной продукции, приведены в разрезе следующих элементов затрат:

- 1) Материальные затраты.
- 2) Расходы на оплату труда.
- 3) Отчисления на социальные нужды.
- 4) Амортизация.
- 5) Прочие затраты.

Данная группировка затрат по элементам установлена ПБУ 10/99 «Расходы организации» и обязательна для всех организаций.

Синтетический учет – это учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Все расходы отражаются на счете 20 «основное производство». Прямые расходы списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 10 «Материалы». Расходы вспомогательных производств относятся на счет 20 с

кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные расходы относятся на счет 20 со счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Суммы фактической производственной себестоимости продукции с кредита счета 20 «Основное производство» переносятся в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

В течение отчетного периода по дебету счетов затрат на производство (20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и другие) с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты отчетного периода с подразделением на прямые, относимые в дебет счетов 20 то есть непосредственно связанные с производством данного вида продукции, и косвенные (накладные), относимые в дебет собирательно-распределительных счетов 25 и 26, не связанные непосредственно с конкретным продуктом, а обусловленные процессами организации, обслуживания производства и управления им. Расходы, собранные на счетах 25 и 26, подлежат списанию в конце отчетного периода в дебет счетов 20 по принадлежности с одновременным их распределением между объектами калькулирования, в разрезе которых организуется аналитический учет, пропорционально той или иной базе. Счета 25 и 26 закрываются, калькулируется фактическая себестоимость готовой продукции.

Также План счетов предусматривает возможность учета выпуска продукции с использованием счета 43 «Готовая продукция». То есть в течение отчетного периода готовая продукция списывается со счетов 20, 21 по плановой себестоимости в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары». При отгрузке продукции она списывается по плановой себестоимости с кредита счета 43 в дебет счета 41. По окончании отчетного периода определяются фактическая себестоимость готовой, отгруженной и реализованной продукции, составляются расчеты по выявлению отклонений фактической их

себестоимости от плановой, и затем эти отклонения списываются дополнительными проводками.

Рассмотрим бухгалтерские проводки для ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» по учету затрат на производство рыбной продукции (табл.2.6).

Таблица 2.6 - Журнал хозяйственных операций по учету затрат на производство рыбной продукции

| № | Содержание хозяйственных операций | Сумма, руб | Корреспонденция | | Документ |
|----|--|------------|-----------------|----|---------------------------------------|
| | | | Дт | Кт | |
| 1 | Поступили материалы в основное производство | 18421 | 20 | 10 | Накладная на внутреннее перемещение |
| 2 | Поступили в основное производство полуфабрикаты собственного производства | 20102 | 20 | 21 | Накладная на внутреннее перемещение |
| 3 | Списана стоимость услуг вспомогательного производства | 11241 | 20 | 23 | Бухгалтерская справка |
| 4 | Списаны потери от брака | 619 | 20 | 28 | Акт о порче, бое, ломе ТМЦ |
| 6 | Списаны расходы будущих периодов при наступлении соответствующего периода | 1204 | 20 | 97 | Бухгалтерская справка |
| 7 | Списаны общепроизводственные расходы | 12352 | 20 | 25 | Бухгалтерская справка |
| 8 | Списаны общехозяйственные расходы | 11233 | 20 | 26 | Бухгалтерская справка |
| 9 | Отражается фактическая себестоимость выпущенной продукции | 24219 | 43 | 20 | Бухгалтерская справка |
| 10 | Оприходованы полуфабрикаты основного производства | 21103 | 21 | 20 | Накладная на внутреннее перемещение |
| 13 | Готовая продукция оприходована на склад по плановой себестоимости | 24234 | 43 | 20 | Накладная на внутреннее перемещение |
| 14 | Определена фактическая себестоимость оприходованных на склад готовая продукция | 24219 | 43 | 20 | Бухгалтерская справка, рапорт мастера |

| | | | | | |
|----|--|-------|------------|----|-----------------------|
| 15 | Расходы отнесены на издержки производства при наступлении соответствующего периода | 15423 | 20, 25, 26 | 97 | Бухгалтерская справка |
|----|--|-------|------------|----|-----------------------|

Калькуляция себестоимости продукции показывает уровень затрат на единицу продукции, как по итогу всех расходов, так и по отдельным статьям.

Определение себестоимости товарной рыбы осуществляется в соответствии с Инструкцией по планированию, учету затрат на производство и калькулированию себестоимости прудового рыбоводства, утвержденной Минрыбхозом СССР 22 июля 1983 г.

Себестоимость складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства готовой продукции, сырья, материалов, топлива и энергии, труда, а также других затрат на ее производство и реализацию. В соответствии с этим в себестоимость продукции включаются:

- а) затраты на основные материалы;
- б) затраты на вспомогательные материалы (заработная плата производственных рабочих, прямые затраты, общепроизводственные расходы в т. ч. энергоресурсы), плановая неполная себестоимость, общехозяйственные расходы, рентабельность, оптовая цена без НДС, НДС, базовая оптово-отпускная цена, минимальная оптово-отпускная цена.

Приведем пример калькуляции на изготовление сельди слабосоленой (табл. 2.7).

Таблица 2.7 - Калькуляция на изготовление сельди слабосоленой для ОАО «Удмуртском Хладокомбинате»

| Наименование | Сумма, руб |
|--|------------|
| Цена приобретенного сырья | 57,00 |
| Стоимость тары на 1 кг готовой продукции | 5,08 |

| | |
|--|-------|
| Стоимость соли на 1 кг готовой продукции | 0,8 |
| Заработная плата рабочих | 4,26 |
| Накладные расходы (эл. Энергия, вода, амортизация оборудования, этикетки и т.п.) | 7,33 |
| Затраты по доставке | 8,38 |
| Итого себестоимость | 82,85 |
| Плановая прибыль | 12,43 |
| Отпускная цена | 95,28 |

Таким образом, калькулирование себестоимости продукции, работ услуг занимает доминирующее место в общей системе бухгалтерского учета на предприятии. В условиях самостоятельного планирования предприятиями номенклатуры продукции и свободных (рыночных) цен возрастет значимость калькулирования себестоимости продукции, вырабатываемой на предприятиях.

Грамотно организованный учет позволяет вести оперативный анализ себестоимости выпускаемой продукции (производимых работ, выполняемых услуг), что дает возможность влиять на их рыночную конкурентоспособность.

Необходимо повысить заинтересованность организаций в использовании учетной информации о затратах и составления калькуляции для целей оперативного руководства и управления. Более детальное изучение вопроса затрат на производство продукции (работ, услуг) позволит руководителям и бухгалтерам организаций правильно увидеть статьи расходов и умело составить отчет о производственных затратах, а это, в свою очередь, создаст благоприятную почву для выживания и процветания предприятий в жестких условиях рыночной экономики.

Внутрихозяйственный контроль в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» возлагается на главного бухгалтера. Создана ревизионная комиссия, которая, согласно утвержденного графика проводит инвентаризацию объектов учета. В зависимости от объемов и назначения организации функции внутреннего аудита могут возлагаться на специальные службы или отдельного специалиста

аудитора или ревизионной комиссии, для обеспечения эффективности внутреннего аудита, как от функциональных подразделений, так и от бухгалтерии. Контроль затрат ведется на основании спецификации. Составляется рапорт, с помощью которого также осуществляется контроль, так как в рапорте заложены нормы расходования всех используемых материалов. Рапорт составлен на основании спецификации. Рапорт проверяется технологом затем направляется в бухгалтерию, где так же проверяется.

По итогам проверки финансово-хозяйственной деятельности организации ревизионная комиссия общества или аудитор общества составляет заключение, в котором должны содержаться подтверждение достоверности данных, содержащихся в отчетах, и иных финансовых документов общества, и информация о фактах нарушения установленных правовыми актами Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, а также правовых актов Российской Федерации при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности.

Для наиболее эффективного осуществления внутреннего контроля организация должна использовать такие методы, как планирование, мониторинг. Необходимо уделять большое внимание наиболее важным процессам и показателям (выпуск продукции, снабжение, реализация и т. п.), внутренней отчетности, внутреннему аудиту и т. п.

Итак, основанный на первичных документах, процесс первичного наблюдения является важным инструментом в формировании контрольно-информационных потоках процесса формирования себестоимости.

2.3 Приоритетные направления развития учета и контроля затрат на производство продукции переработки рыбы в организации

В целом на предприятии учет ведется в соответствии с методологическими основами и правилами, установленными законом «О бухгалтерском учете», Положения о ведении учета и отчетности в РФ, плану счетов бухгалтерского учета. Рабочий план счетов составляется на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета РФ и содержит синтетический и аналитический учет.

Обработка учетной информации осуществляется в организации с применением бухгалтерской программы 1С.

На производстве учет материалов и полуфабрикатов осуществляется с помощью программы «1С:8 Предприятие». Внутреннее перемещение полуфабрикатов и вспомогательных материалов осуществляется по требованию-накладной Торг 13. На полученный полуфабрикат создается рапорт, на основании типовой рецептуры. В рапорте, согласно рецептуре, списываются все использованные материалы, сырье либо полуфабрикат. Типовая рецептура составляется технологом предприятия на основании норм закладки сырья и материалов. Перечень спецификации составляется на основании фактического использования сырья, полуфабрикатов и вспомогательных материалов.

Но все же нами обнаружены ошибки в учете предприятия. В процессе изучения организации бухгалтерского учёта затрат на производство продукции были выявлены ошибки и недостатки:

1. Не всегда соблюдаются требования к заполнению первичных документов, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете». В частности не заполняются отдельные реквизиты, придающие документу юридическую силу (отсутствуют подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной информации).

2. Некоторые первичные документы составляются и сдаются в бухгалтерию несвоевременно, что ведет к снижению оперативности получения информации.

3. Допускаются ошибки при регистрации документа (количественные либо качественные расхождения при переносе данных из документа в учетные регистры).

4. Отсутствует график документооборота по операциям по учету затрат на производство рыбной продукции, что снижает уровень ответственности каждого работника и может привести к дублированию операций по работе с документами.

5. В организации разработаны только нормы расхода на использование материалов, сырья и полуфабрикатов собственного производства, но они давно уже устарели и не пересматривались, вследствие этого часто приводит к перерасходу средств и бесполезности нормативной системы.

6. Разработка внутренней форм отчетности

7. Внедрение в ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» лицензионное программное обеспечение «1С:Предприятие 8. Рыбопереработка», данная программа позволит рационализировать учет затрат на предприятии.

8. Дополнение/изменение учетной политики.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО РЫБНОЙ ПРОДУКЦИИ В ОАО «УДМУРТСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ»

3.1 Совершенствование аналитического учета затрат на производство рыбной продукции в организации

Для обеспечения рациональной организации управленческого учета большое значение имеет разработка плана его организации.

Для своевременного поступления документов в бухгалтерию и четкой регламентации движения документов главный бухгалтер должен разработать график документооборота, так как в ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» он не составляется.

В качестве организационных изменений, руководству организации в ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» следует рассмотреть необходимость разработки плана графика – документооборота. Унифицированной формы графика нет – поэтому в ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» самостоятельно должен ее разработать.

На первом этапе нужно очертить круг документов, которые образуются в процессе деятельности в ОАО «Удмуртский Хладокомбинат».

В графике надо описать и процесс движения документов, подтверждающих определенные факты хозяйственной жизни, о наступлении которых бухгалтер может не знать, но отразить которые в учете обязан.

Так же необходимо назначить ответственных лиц. Работники, в должностные обязанности которых входит составление первичной документации, отвечают за ее правильное оформление (Пункт 6 ч. 2 ст. 9 Закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ). Этих же работников надо назначить ответственными за передачу документов в бухгалтерию. Чем меньше посредников между составителем документа и бухгалтерией, тем больше шансов, что документ не потеряется и поступит вовремя.

Если не назначить ответственное должностное лицо, то в случае утери документа или нарушения срока его представления спросить будет не с кого. А значит, и поставленных целей бухгалтер не добьется.

Так же необходимо установить сроки. Срок, в который конкретный работник должен передать документы в бухгалтерию, пожалуй, самое важное в графике документооборота. Этот срок можно установить как определенное число месяца или количество дней, прошедших со дня составления или исполнения документа.

Также надо учесть, что бухгалтеру может понадобиться не один день для обработки полученных документов и переноса данных из них в регистр.

После составления списка документов, сроков прохождения по подразделениям установлены, а ответственные лица назначены. Переходим к оформлению.

График документооборота можно оформить в виде текста, таблицы или схемы. Классический способ оформления графика - таблица, где каждая строка содержит сведения об одном документе.

Разработанный график документооборота для в ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» представлен в приложении Г.

Затраты на производство продукции являются одним из главных факторов, влияющих на себестоимость продукции. Поэтому их снижение – одно из условий повышения эффективности работы предприятия.

В качестве одного из путей по рационализации учета затрат предлагаем внедрить в организацию лицензионное программное обеспечение «1С:Предприятие 8. Рыбопереработка».

«1С:Предприятие 8. Рыбопереработка» было создано как комплексное решение, предназначенное для организации единой информационной системы по управлению всеми производственными процессами отраслевого предприятия. Конфигурация позволяет создать многоуровневую приемку сырья и вспомогательных материалов, учет потерь и расхода которых можно вести по фактическому расходу, а также по прописанным заранее нормам. Благодаря

детализации учета, можно контролировать весь технологический процесс, вплоть до времени совершения производственной операции.

В программе также учтены средства управления финансами, денежными потоками, персоналом, отношениями с покупателями и поставщиками, продажами, закупками, складом, налоговой и бухгалтерской отчетности, автотранспортом и прочими областями в данной отрасли.

«1С:Предприятие 8. Рыбопереработка» - специализированное решение, разработанное для автоматизации предприятий рыбоперерабатывающей отрасли, включая подразделения, специализирующиеся на производстве рыбной продукции. В программном продукте учтена специфика отраслевого учета, реализованы специальные возможности и сохранен традиционный функционал базовой конфигурации «1С:Управление производственным предприятием 8».

Главный экономический эффект от внедрения средств автоматизации заключается в улучшении экономических и хозяйственных показателей работы предприятия, в первую очередь за счет повышения оперативности управления и снижения трудозатрат на реализацию процесса управления, т.е. сокращения расходов на управление. Экономический эффект выступает в виде экономии трудовых и финансовых ресурсов, получаемой от снижения трудоемкости, снижения трудозатрат на поиск и подготовку документов.

Критерием эффективности создания и внедрения новых средств автоматизации является ожидаемый экономический эффект. Он определяется по формуле:

$$\mathcal{E} = \mathcal{E}_p - E_n * E_n, \text{ где}$$

\mathcal{E}_p – годовая экономия;

E_n – нормативный коэффициент ($E_n = 0,15$);

E_n – капитальные затраты на проектирование и внедрение, включая первоначальную стоимость программы.

Годовая экономия ΔP_p складывается из экономии эксплуатационных расходов и экономии в связи с повышением производительности труда пользователя. Таким образом, получаем:

$$\Delta P_p = (P_1 - P_2) + \Delta P_n, \text{ где}$$

P_1 и P_2 – эксплуатационные расходы до и после внедрения разрабатываемой программы соответственно;

ΔP_n – экономия от повышения производительности труда дополнительных пользователей.

В качестве средства автоматизации выбрано программное средство «фирмы 1С» - «1С:Предприятие 8. Рыбопереработка». Подразумевается, что программное средство внедряет сторонняя организация.

Стоимость «1С:Предприятие 8. Рыбопереработка» составляет 26000 руб. (комплект на 5 пользователей).

Стоимость услуг сторонней организации по ее внедрению составляет 10000 руб.

В итоге капитальные затраты (K) на внедрение составят:

$$K = 26000 + 10000 = 36000 \text{ руб.}$$

Посчитаем расходы на содержание персонала (Z_n), исходя из условия, что оклад сотрудника составляет 47000 руб.

Расходы до и после внедрения программы рассматриваю как неизменные

$$Z_n = Z_d * T_n * (1 + A_c / 100) * (1 + A_p / 100),$$

где Z_n - заработная плата разработчика на этапе проектирования;

Z_d - дневная заработная плата разработчика на этапе проектирования;

A_c - процент отчислений на социальное страхование;

A_p - процент премий;

T_n - количество сотрудников.

$$\text{Тогда } Z_n = 1 * 47000 * (1 + 30\% / 100) = 61100 \text{ руб.}$$

Накладные и прочие, т.е. внедрение программы не вызвало экономию чернил в картриджах принтеров, расходование бумаги ит.д. Таким образом,

годовая экономия будет равна экономии, связанной с повышением производительности труда пользователя.

В ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» бухгалтерский учет ведется на компьютере, и также вручную с использованием и прочих программ. Например, MS Excel.

На основании данных таблицы 3.1 рассчитаем экономию за счет увеличения производительности труда сотрудника.

Таблица 3.1 – Работа пользователей

| № | Вид работ | До автоматизации, мин. (F _i) | Экономия времени, мин. (ΔT _i) | Повышение производительности труда, % (P _i) |
|----|-----------------------------|--|---|---|
| 1. | Ввод информации | 40 | 20 | 100 |
| 2. | Проведение расчетов | 6 | 4 | 200 |
| 3. | Подготовка и печать отчетов | 30 | 16 | 114 |
| 4. | Анализ и выборка данных | 40 | 10 | 33 |

Если пользователь при экономии *i*- вида с применением программы экономит T_i, часов, то повышение производительности труда P_i (в %) определяется по формуле:

$$P_i = \left(\frac{\Delta T_i}{F_j - \Delta T_i} \right) * 100$$

Экономия, связанная с повышением производительности труда пользователя P определим по формуле:

$$\Delta P = Z_n * \sum_i \frac{P_i}{100}$$

$$\Delta P = 61100 * 4.47 = 273117 \text{ руб.}$$

В итоге получаем следующую экономическую эффективность:

$$\text{Э} = 273117 - 36000 * 0,15 = 267717 \text{ руб.}$$

Таким образом, при расчете экономическая эффективность от внедрения программного средства получилась значительной за счет увеличения производительности труда сотрудника. Соответственно, потратив всего 36000 руб., мы получаем экономию за год в 267717 руб.

Для улучшения экономических и хозяйственных показателей работы предприятия, в первую очередь за счет повышения оперативности управления и снижения трудозатрат на реализацию процесса управления, было предложено внедрить программное обеспечение «1С:Предприятие 8. Рыбопереработка».

3.2 Совершенствование калькулирования себестоимости рыбной продукции в организации

Рассмотрим технику бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости на рыбоперерабатывающих предприятиях.

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» учет сырья и материалов ведется по фактической себестоимости, складывающейся из цены приобретения без НДС и транспортно-заготовительных расходов.

Поскольку фактическую себестоимость в большинстве исследуемых предприятий формируют только транспортные расходы и их доля, как правило, составляет менее 5% к сумме приобретенных материалов, то согласно Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, они могут не учитываться на отдельном счете, а прямо включаться в фактическую себестоимость путем присоединения к договорной цене материала.

Так как в завозимой на склад рыбоперерабатывающего предприятия присутствует сырье разных видов, то общую сумму транспортных расходов необходимо распределить между ними пропорционально количеству сырья каждого вида. Таким образом, на основании накладной или счет-фактуры поставщика и счета транспортной организации в бухгалтерии рекомендуется составлять специальной формы расчет фактической себестоимости сырья и материалов (табл.3.2).

Таблица 3.2 – Справка-расчет фактической себестоимости сырья и материалов (по счет-фактуре № 547 от 15.12.2015 г. ООО «Атлантика»)

| Наименование материалов | Ед.изм | Кол-во | Уд.вес | Цена поставщика | Сумма | Сумма транспортных расходов | Всего себестоимость | Себестоимость единицы |
|-------------------------|--------|--------|--------|-----------------|-------|-----------------------------|---------------------|-----------------------|
| Сельдь | кг | 750 | 75,0 | 45,60 | 34200 | 5600 | 39800 | 53,07 |
| Мойва | кг | 350 | 25,0 | 24,5 | 8575 | 2450 | 11025 | 31,5 |
| Итого | - | 1100 | 100 | - | 42775 | 8050 | 50825 | - |

На основании расчета бухгалтер ОАО «Удмуртского хладокомбината» выписывает накладную на внутреннее перемещение. После чего, кладовщик делает записи в карточке складского учета о поступлении сырья и материалов в оценке по фактической себестоимости. На складе рекомендуется вести партионный учет сырья и материалов.

Отпуск сырья и материалов в производство со склада осуществляется на основании требования - накладной, выписываемой в бухгалтерии в двух экземплярах. В требовании-накладной указывается наименование сырья и материалов, количество, цена, а также наименование готовой продукции, для изготовления которой отпускаются материалы. Сырье и материалы отпускаются по нормам, установленным к планируемому объему готовой продукции. Оценка материалов при этом производится по себестоимости каждой единицы.

Первый экземпляр с подписью лица, получившего ценности, остается у кладовщика и на его основании производятся записи по расходу в карточке складского учета. Второй экземпляр с подписью кладовщика передается лицу, получающему ценности.

Как правило сырье со склада получается в первый передел - цех соления, где оно размораживается, моется, калибруется и солится. В случае несоответствия сырья по качеству или по другим причинам оно может быть возвращено из цеха на склад по накладной на внутреннее перемещение. По накладной также могут быть сданы на склад возвратные отходы.

По окончании процесса засолки готовая продукция калибруется и сортируется. Часть сельди соленой выступает как законченный обработкой готовый продукт, она упаковывается в тару и подлежит сдаче на склад. Часть готовой продукции этого передела выступает полуфабрикатами для других переделов и подлежит передаче в цех копчения, вяления и цех пресервов и вакуумной обработки.

Основным документом, подтверждающим фактический расход сырья и материалов на производство, является специальной формы акт. В соответствии с методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов конкретный порядок составления акта расхода материалов устанавливается организацией самостоятельно.

Нами предлагается следующая форма справки-акта о фактическом расходе сырья, материалов и тары на производство и выходе готовой продукции для ОАО «Удмуртский хладокомбинат» (табл.3.3).

Таблица 3.3 – Справка акт № 221 от 05.02.2017 г. о фактическом расходе сырья, материалов и тары на производство и выход готовой продукции

Организация: ОАО «Удмуртский Хладокомбинат»

Структурное подразделение (материально – ответственное лицо): цех посолочный Иванов И.И.

Наименование готовой продукции: сельдь соленая

1. Расход сырья

| Наименование сырья | Единица измерения | Цена, руб. | Незавершенное производство на начало периода | | Поступило со склада | | Возврат на склад | | Незавершенное производство на конец периода | |
|--------------------------|-------------------|------------|--|-------|---------------------|-------|------------------|-------|---|-------|
| | | | Количество | Сумма | Количество | Сумма | Количество | Сумма | Количество | Сумма |
| 1. Сельдь свежемороженая | кг | 53,07 | - | - | 400 | 21228 | - | - | - | - |
| 2. Соль поваренная | кг | 6,0 | - | - | 40 | 240 | - | - | - | - |
| 3. Ведро полиэтиленовое | шт. | 30 | - | - | 20 | 600 | - | - | - | - |

2. Выход готовой продукции

| Виды продукции | Единица измерения | Склад | Цех копчения | | Цех вакуумной обработки | Всего | Выход готовой продукции | |
|----------------|-------------------|-------|--------------|---|-------------------------|-------|-------------------------|---------|
| | | | 100 | - | | | Количество | Процент |
| 1 сорт | кг | 200 | 100 | - | - | 300 | | |
| 2 сорт | кг | 70 | - | - | - | 70 | | |
| Нестандарт | кг | | | | 22 | 22 | | |
| Всего | | 270 | 100 | | 22 | 392 | 98% | 98% |
| Ведро | Шт. | 20 | | | | | | |

Материально – ответственное лицо (мастер - бригадир) _____/Иванов И.И.

Мастер – технолог _____/Петров В.В.

Акт составляется мастером-бригадиром соответствующего цеха и содержит два раздела. 1. - расход сырья; 2. - выход готовой продукции.

Фактический расход сырья определяется по балансовой увязке: сырье и материалы в незавершенном производстве на начало периода плюс поступление сырья и материалов со склада минус возврат сырья и материалов на склад минус сырье и материалы в незавершенном производстве на конец периода.

Во втором разделе отражается выход готовой продукции по сортам и направлениям отпуска. По итогу выпуска отражается фактический процент выхода готовой продукции, который рассчитывается соотношением фактического количества готовой продукции к фактическому расходу сырья. Акт подписывает материально-ответственное лицо, мастер-технолог и бухгалтер.

Бухгалтер ОАО «Удмуртский хладокомбинат» проверяет акт по форме составления и по существу, сравнивает фактический процент выхода готовой продукции с нормативным. В случае если возникают отклонения, бухгалтер требует от материально-ответственного лица и технолога письменного объяснения. Если фактический выход больше нормативного, скорее всего это вызвано нарушениями в технологии производства. Если фактический выход меньше нормативного, это может быть, вызвано нарушениями технологии или воровством сырья или готовой продукции. В случае несоответствия фактического выхода нормативному решение по акту должен принять руководитель организации. Как правило, недостача относится на материально - ответственное лицо по фактической себестоимости готовой продукции.

Практическое применение в ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» разработанного акта обеспечит повышение объективности и достоверности учета затрат на производство рыбной продукции, а также будет способствовать усилению контроля за производственными расходами по местам их возникновения, носителям, причинам и виновникам необоснованных расходов ресурсов организации в процессе производства. Это необходимо для

оперативного принятия решений с целью немедленного устранения недостатков.

Таким образом, внедрение данных рекомендаций поможет улучшить существующую систему учета затрат на производство рыбной продукции, а также избежать ошибок, которые могут привести к материальным потерям в ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» и отрицательно отразиться на его положении.

3.3 Совершенствование формирования внутренней управленческой отчетности в организации

Предлагаем в учетной политике ОАО «Удмуртский хладокомбинат» определить и отметить меру ответственности конкретного исполнителя за правильностью приемки, хранения и отпуска материальных ценностей, материалов, электроэнергии, за правильное оформление и составление первичных учетных документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете. Четкое распределение ответственности не только даст психологический эффект, но и позволит определять результативность работы каждого сотрудника и контролировать выполнение возложенных на него обязанностей.

В качестве изменений в учетной политике хотелось бы указать следующее.

В пункте 4.1 «Учет основных средств» в соответствии с ПБУ 6/01 активы необходимо отражать в составе основных средств, если их стоимость более 40 000 руб. (в данном пункте указана стоимость 20 000 руб., которая на сегодняшний день устарела).

В пункте 4.4 «Учет финансовых вложений» следует исключить информацию о векселях, так как с 2014 года векселя, используемые ранее при расчетах с покупателями и поставщиками, не используются в организации.

Таким образом, в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» учет затрат на производство готовой продукции ведется в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации от 31.10.2000 г. №94 Н, Федеральным законом о бухгалтерском учете от 6 декабря 2011г. №402-ФЗ и ПБУ 5/01, утвержденном приказом Минфина РФ от 9 июня 2001г.№44-н.

В приказе об учетной политике необходимо утвердить формы первичных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных документов, в частности, форму справки-акта о фактическом расходе сырья, материалов, тары на производство и выходе готовой продукции; а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности - справки - расчета фактической себестоимости, приобретенных сырья и материалов, карточки заказа, модифицированный вариант регистра по учету затрат (форма В-3).

В учетной политике необходимо зафиксировать методы оценки активов. Нами рекомендуется в ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» оценивать сырье и материалы по фактической себестоимости каждой единицы (при этом необходимо организовать партионный учет сырья на складе), незавершенное производство - по прямым статьям затрат, готовую продукцию - по фактической «усеченной» производственной себестоимости (по прямым статьям затрат). Косвенные расходы рекомендуется учитывать на счете 26 «Общехозяйственные расходы» согласно установленной номенклатуры и в конце периода списывать на счет 90 «Продажи» без распределения по объектам калькулирования. При этом себестоимость предлагается калькулировать попердельным способом с полуфабрикатным вариантом.

В учетной политике малого предприятия необходимо утвердить правила документооборота и технологию обработки учетной информации. Можно предложить следующую схему учета затрат (рис. 3.1).



Рис.3.1 Схема учета затрат

В целях организации оперативного контроля за соблюдением установленных норм и нормативов в карточке заказа для ОАО «Удмуртский хладокомбинат» нами предлагается предусмотреть специальные графы для отражения фактических и нормативных затрат. Фактические затраты сырья, вспомогательных и упаковочных материалов отражаются в карточке заказа на основании указанного ранее акта, нормативные - на основании нормативной калькуляции.

В целях контроля за соблюдением норм и нормативов бухгалтер сравнивает фактически затраченное время по выпуску продукции с нормативным, указанным в нарядах и справках. Если устанавливаются расхождения, бухгалтер требует письменного объяснения от мастера-бригадира соответствующего центра ответственности и анализирует их причины.

Отклонения могут возникнуть в связи с низким качеством сырья, поступившим в переработку, нарушениями в технологическом процессе, неудовлетворительной организационной работой мастера-бригадира.

Таким образом по каждому виду готовой продукции в карточке заказа бухгалтер собирает все прямые затраты, суммирует их и определяет себестоимость всей партии. Затем делением полученной суммы на количество готовой продукции согласно акта-справки определяется себестоимость единицы готовой продукции. В карточке заказа отмечается отдельно себестоимость партии, подлежащей сдаче на склад и себестоимость полуфабрикатов, подлежащих передаче в другие переделы.

Затем бухгалтер выписывает накладные на внутреннее перемещение в двух экземплярах для сдачи продукции в оценке по фактической себестоимости. Один экземпляр остается у материально-ответственного лица, сдающего продукцию, а второй у кладовщика или у материально-ответственного лица следующего передела. В его подотчете полуфабрикаты выступают в качестве исходного сырья и учитываются по фактической себестоимости первого передела. Затем на основании справки-акта бухгалтер списывает фактически израсходованные полуфабрикаты, начисляет заработную плату, отражает другие прямые затраты и калькулирует себестоимость единицы изделия второго передела (табл.3.4,3.5,3.6).

Таблица 3.4 Заказ № 109 от 05.02.2017

Передел: цех копчения и вяления

Наименование готовой продукции: сельдь копченая

| Затраты | Ед.изм. | Количество | | Цена (расценка) | | Сумма | | Корр.счет |
|-------------------------------------|------------|------------|------|-----------------|-------|-------|---------|-----------|
| | | Норма | Факт | Норма | Факт | Норма | Факт | |
| 1. полуфабрикаты: Сельдь соленая; | кг | | 100 | | 26,05 | | 2605,00 | 21 |
| 2. Оплата труда | Нормо/часы | | 8 | | 25,0 | | 200 | 70 |
| 3. Отчисления на соцстрах | | | | | | | 71,2 | 69 |
| 4. Электроэнергия | | | | | | | 500 | 60 |
| Итого | | | | | | | 3376,20 | |
| Готовая продукция | Кг | | 88 | | 38,36 | | 3376,2 | |
| Склад | Кг | | 80 | | 38,36 | | 3069,8 | 43 |
| Цех вакуумной обработки и пресервов | Кг | | 8 | | 38,36 | | 306,88 | 21 |

Таблица 3.5.Заказ № 110 от 05.02.2017

Передел: цех вакуумной обработки и пресерв

Наименование готовой продукции: пресеры «сельдь в масле» 0,2кг

| Затраты | Ед.изм. | Количество | | Цена (расценка) | | Сумма | | Корр.счет |
|--|------------|------------|------|-----------------|-------|-------|--------|-----------|
| | | Норма | Факт | Норма | Факт | Норма | Факт | |
| 1. Полуфабрикат: сельдь соленая нестандарт | Кг | | 22 | | 26,05 | | 573,10 | 21 |
| 2. Масло растительное | Кг | | 2 | | 30 | | 60 | 10 |
| 3. Контейнер пластмассовый | Шт. | | 77 | | 1 | | 77 | 10 |
| 4. Оплата труда | Нормо/часы | | 10 | | 14,0 | | 140 | 70 |
| 5. Отчисления на соцстрах | | | | | | | 49,84 | 69 |
| Итого: | | | | | | | 899,94 | |
| Готовая продукция всего | Кг | | 15,4 | | 58,44 | | 899,94 | |
| Банка 0,2 кг | Шт. | | 77 | | 11,69 | | | 43 |

Таблица 3.6

Заказ № 111 от 05.02.2017

Передел: цех вакуумной обработки и пресерв

Наименование готовой продукции: сельдь копченая – нарезка в вакуумной упаковке

| Затраты | Ед.изм. | Количество | | Цена (расценка) | | Сумма | | Корр.счет |
|--|------------|------------|------|-----------------|-------|-------|--------|-----------|
| | | Норма | Факт | Норма | Факт | Норма | Факт | |
| 1. Полуфабрикат сельдь копченая нестандарт | Кг | | 8 | | 36,36 | | 306,88 | 21 |
| 2. Подложка | Кг | | 45 | | 2 | | 90 | 10 |
| 3. Оплата труда | Нормо/часы | | 8 | | 14,00 | | 112,0 | 70 |
| 4. Отчисления на соц.страх | | | | | | | 39,87 | 69 |
| Итого: | | | | | | | 548,76 | |
| Готовая продукция всего | Кг | | 6,5 | | 81,29 | | 548,76 | 43 |
| Упаковка 0,15 кг | | | 45 | | 12,19 | | 548,76 | |
| | | | | | | | | |

Бухгалтер ОАО «Удмуртский хладокомбинат» в карточке заказа проставляет корреспонденцию счетов. Таким образом заказ выступает регистром аналитического учета. Затраты по каждому виду готовой продукции собирают по дебету счета 20 «Основное производство». При этом себестоимость готовой продукции, сданной на склад, списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция»; себестоимость полуфабрикатов, подлежащих передаче в другие переделы, списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». При это возникает повторный счет (внутризаводской оборот) *который должен быть исключен в дальнейшем из расчетов.*

В этом случае аналитический и синтетический учет затрат на производство в ОАО «Удмуртский Холодокмбинат» рекомендуется вести в ведомости по форме № В-3. Нами предлагается модифицированный вариант данной ведомости, позволяющий учесть затраты по их видам, элементам, местам возникновения - переделам (табл.3.7).

Таблица 3.7 – Модифицированный вариант данной ведомости, позволяющий учесть затраты по их видам, элементам, местам возникновения – переделам для ОАО «Удмуртский хладокомбинат»

| Вид продукции, статья заказа | Дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|---|-----|-------------------------|--------|--------------------------------|----|-------------|----|----|----|----------|----|----------------|----------|--------------------|----------|
| | Материальные затраты | | Затраты на оплату труда | | Отчисления на социальные нужды | | Амортизация | | | | | | Прочие затраты | | Итого по элементам | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 |
| | 10 | 60 | 70 | 69 | 02 | 71 | 76 | 10 | 60 | 68 | | | | | | |
| | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | | | |
| 1. Посололочный цех | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1. Сельдь соленая | 10080,00 | | 96,00 | 34,18 | | | | | | | 10210,18 | | | 10210,18 | | 10210,18 |
| Итого по переделу | 100800,00 | | 96,00 | 34,18 | | | | | | | 10210,18 | | | 10210,18 | | 10210,18 |
| 2. Цех копчения и вяления | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1. Сельдь копченая | 500 | 200 | 71,20 | | | | | | | | 771,2 | | | 771,2 | 2605,0 | 3376,2 |
| Итого по переделу | - | 500 | 200 | 71,2 | | | | | | | 771,20 | | | 771,20 | 2605,0 | 3376,2 |
| 3. Цех прессеров и вакуумной обработки | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1. Прессервы «сельдь в масле» | 137 | | 140 | 49,84 | | | | | | | 326,84 | | | 326,84 | 573,10 | 899,94 |
| 2. Сельдь копченая нарезка | 90 | | 112 | 39,87 | | | | | | | 241,87 | | | 241,87 | 306,88 | 548,76 |
| Итого по переделу | 227 | | 256 | 91,13 | | | | | | | 568,71 | | | 568,71 | 879,98 | |
| Всего | 10307 | | 752 | 385,71 | | | | | | | 11550,09 | | | 11550,09 | 3484,98 | 15035,08 |

| Вид продукции | Незавершенное производство | | Кредит счета 20 «Основное производство» в дебет счетов | | | | | | Итого кредит 20 |
|--|----------------------------|----------|--|-----------------------------|-----|------|----|--------|-----------------|
| | На начало | На конец | 43 | 21/1 Цех копчения и вяления | | 20 | 21 | 22 | |
| 15 | | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 |
| 1. Посолочный цех | | | | | | | | | |
| Сельдь соленая | - | | 270 | 7032 | 100 | 2605 | 22 | 573,10 | 10210,18 |
| Итого | | | | | | | | | |
| 2. Цех копчения и вяления | | | | | | | | | |
| Сельдь копченая | | | 80 | 3069,80 | | | 8 | 306,88 | 3376,20 |
| Итого | | | | | | | | | |
| 3. Цех пресервов и вакуумной обработки | | | | | | | | | |
| Сельдь в масле | | | 77 | 899,94 | | | | | 899,94 |
| Сельдь копченая | | | 45 | 548,76 | | | | | 548,76 |
| Итого | | | | 1448,70 | | | | | 1448,70 |
| Всего | | | | 11550,50 | | 2605 | | 879,98 | 15035,08 |

Ведомость заполняется на основании карточек заказов. Информация накапливается по каждому переделу и в целом по предприятию ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

Итог графы 13 «Итого по элементам» показывает сумму затрат без внутризаводского оборота. Итог графы 14, отражающей бухгалтерскую запись: дебет счета 20 «Основное производство» кредита счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» должны соответствовать итогу колонок 21 и 23, отражающих бухгалтерскую запись: дебет счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» кредит счета 20 «Основное производство», поскольку незавершенное производство отсутствует.

После отражения прямых затрат по заказам в ведомости отражаются накладные расходы учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», по статьям установленной номенклатуры. Затраты по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» собираются с кредита разных счетов на основании данных, содержащихся в других ведомостях, и непосредственно из первичных учетных документов. При этом фактические затраты по каждой статье в оперативном порядке сверяют со сметой затрат. В конце месяца общая сумма затрат, учтенных по счету 26 «Общехозяйственные расходы», списывается на счет 90 «Продажи» и показывается по итоговой строке графы 18.

В результате отражения затрат по счетам 20, 26 графы 2-12 позволяют сформировать затраты по элементам для составления финансовой отчетности.

Таким образом, на ОАО «Удмуртский хладокомбинат» должен быть организован системный бухгалтерский учет, отвечающий требованиям внешних и внутренних пользователей учетной информацией и позволяющий сформировать налогооблагаемую базу. Ведущую роль в этой системе учета играет учет затрат. Учет прямых затрат в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» рекомендуется вести в карточках заказов, открываемых на каждое наименование готовой продукции передела. Фактические затраты сырья, вспомогательных и упаковочных материалов отражаются в карточке на

основании справки-акта, затраты на оплату труда и электроэнергию для производственных нужд на основании нарядов и справок мастера- бригадира каждого центра ответственности. Бухгалтер ОАО «Удмуртский хладокомбинат» в оперативном порядке контролирует произведенные расходы путем сопоставления с установленными нормами и нормативами.

Фактическая себестоимость готовой продукции определяется путем деления всей суммы произведенных затрат на количество готовой продукции согласно справки-акта (в случае отсутствия незавершенного производства). При этом в карточке отдельно отражается себестоимость готовой продукции и себестоимость полуфабрикатов, подлежащих передаче в другие переделы. В карточках заказа бухгалтер проставляет корреспонденцию счетов, и они служат регистрами аналитического учета.

Обобщение затрат на производство предлагается вести в регистре синтетического учета - ведомости учета затрат на производство. Она позволяет сгруппировать прямые затраты по видам продукции, центрам ответственности - переделам, обобщить все произведенные затраты по элементам для составления финансовой отчетности ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В настоящее время учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции – это два взаимосвязанных этапа учетного процесса, без которых невозможно обеспечить четко налаженный контроль с целью принятия наиболее правильных и эффективных управленческих решений.

Для успешного функционирования организации необходимо постоянно повышать эффективность деятельности, поддерживать оптимальный уровень себестоимости производимой продукции. Важнейшая роль в достижении этих задач принадлежит анализу себестоимости продукции.

Целью данной выпускной квалификационной работы явилось изучение состояния учета и контроля затрат на производство продукции, а также рационализация данного учета и определение путей снижения себестоимости продукции.

Деятельность ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» в настоящее время сосредоточена на производстве и оптовой реализации региональным клиентам продукции глубокой заморозки (в основном – рыба с/м), а также продукции собственного производства - продукции рыбопереработки, мороженого.

По результатам проведенного анализа, можно сделать ряд выводов.

В качестве изменений в учетной политике хотелось бы указать следующее.

В пункте 4.1 «Учет основных средств» в соответствии с ПБУ 6/01 активы необходимо отражать в составе основных средств, если их стоимость более 40 000 руб. (в данном пункте указана стоимость 20 000 руб., которая на сегодняшний день устарела).

В пункте 4.4 «Учет финансовых вложений» следует исключить информацию о векселях, так как с 2014 года векселя, используемые ранее при расчетах с покупателями и поставщиками, не используются в организации.

Таким образом, в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» учет затрат на производство готовой продукции ведется в соответствии с Планом счетов

бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации от 31.10.2000 г. №94 Н, Федеральным законом о бухгалтерском учете от 6 декабря 2011г. №402-ФЗ и ПБУ 5/01, утвержденном приказом Минфина РФ от 9 июня 2001г.№44-н.

В связи с изменениями законодательства и нормативных документов необходимо вносить корректировки в учетную политику организации. Это, к сожалению, не соблюдается. В будущем отсутствие такого контроля может повлечь за собой искажения в бухгалтерской отчетности. Поэтому необходимо внести соответствующие изменения и дополнения в учетную политику организации. Кроме того, используется устаревшая версия программы 1С, которая не позволяет сокращать время работы, а наоборот, создает необходимость работать в других программах, например, MS Excel.

В связи с этим было предложено внедрение программное обеспечение «1С: Предприятие Рыболовство».

В результате проведенного исследования предложена рациональная модель и методика учета затрат и калькулирования себестоимости для ОАО «Удмуртский Хладокомбинат». Система учета должна быть экономичной и, в то же время, она должна сочетать основные принципы управленческого, финансового и налогового учета. Предлагается модель калькулирования ограниченной производственной себестоимости с элементами нормативного метода. В частности предложена методика калькулирования «усеченной» себестоимости по прямым статьям затрат: сырье, материалы, заработная плата производственных рабочих, затраты электроэнергии. Все прочие расходы, как периодические, предложено в себестоимость не включать, а относить на финансовый результат.

Поскольку выделение управленческого учета в самостоятельную подсистему достаточно дорого, предлагается использовать интегрированную систему учета, когда в рамках традиционной бухгалтерии используя метод калькулирования «усеченной» себестоимости, возможно применять весь аналитико- управленческий аппарат проблемного учета. При этом

рациональной признается модель прогнозной калькуляции. Нормируются только прямые затраты сырья, материалов, электроэнергии, трудозатраты и расходы на оплату труда. В результате калькулируется нормативная переменная себестоимость. Для контроля за общехозяйственными расходами составляется смета затрат на основе расходов прошлого года и прогнозируемых изменений в соответствии с планируемой производственной программой.

Предложена модель организации учета затрат по центрам ответственности - переделам. При этом возможно использование попередельного метода учета затрат и калькулирования. Внутри каждого передела предлагается калькулировать себестоимость по каждому виду производимой продукции позаказным способом. В этой же форме рекомендуется вести учет общехозяйственных расходов, что позволит в специальных графах ведомости накопить и обобщить затраты по элементам для составления финансовой отчетности. Форма ведомости предусматривает исключения из системы учета по дебету и кредиту счета 20 «Основное производство» внутризаводского оборота. Таким образом, результаты, полученные в ходе исследования, будут способствовать рационализации системы учета затрат и калькулирования себестоимости на ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

Таким образом, внедрение данных рекомендаций поможет улучшить существующую систему учета затрат на производство рыбной продукции, а также избежать ошибок, которые могут привести к материальным потерям в ОАО «Удмуртский Хладокомбинат» и отрицательно отразиться на его положении.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс РФ. Часть I, II, утвержден Государственной Думой РФ 21 октября 1994 года.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть I, II от 05.08.2000г.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ.
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998г. № 34н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н
7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94-н.
9. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве. – М.: Минсельхоз РФ, 2003. – 205 с
10. Адамов, Н.А. Концепция, сущность и функции управленческого учета / Н.А. Адамов, Г. Адамова // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2007. -№ 17.
11. Акчурина Е. В., Таран Е. С., Казин А. Н. Учет затрат в бухгалтерском учете. Учебно-практическое пособие. – М.: Проспект, 2003г. – 272 с.

12. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р.А. Алборов. - М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2005. – 224с.
13. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета / Р. А. Алборов. – М.: Изд-во «Кнорус», 2008. – 344 с.
14. Алборов Р.А., Селезнева И.А., Селезнева И.П. Учет затрат и контроль эффективности производства продукции в сельском хозяйстве. – Ижевск.: Шеп ("Колос"), 2000. – 166с.
15. Артющенко, В.А. Развитие и современное состояние систем учета затрат / В.А. Артющенко // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 22.
16. Бухгалтерский учет и аудит в системе экономических методов управления / Под общей ред. Р.А. Алборова. – Ижевск: ФГОУ ВПО «Ижевская ГСХА», 2006. – 200 с.
17. Васин Ф.П. О методах учета затрат по производству.// Бухгалтерский учет. – 1994 г. - №7 с. 40-42.
18. Васькин Ф.И. Бухгалтерский финансовый учет / Ф.И. Васькин, А.Ф. Дятлова. – М.: Изд-во «КолоС», 2004. – 560 с.
19. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина.– 8-е изд., испр. – М.: Издательство «Омега-Л», 2010. – 570 с.: ил., табл.– (Высшее финансовое образование).
20. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. 533 с.
21. Вахрушина М.А. Управленческий учет: от теории к современной практике. – М.: Агентство (ЗАО) «Библиотечка РГ», 2005.
22. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. – М.: Финстатинформ, 1999. – 359 с.

23. Волошин, Д.А. Практические аспекты постановки систем управленческого учета / Д.А. Волошин // Финансовая газета. 2006. – № 30.
24. Воронова Е.Ю. Управленческий учет: учебник для бакалавров / Е.Ю. Воронова. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – 551 с. – Серия: Бакалавр. Базовый курс.
25. Герасимова Л.Н. Управленческий учет: теория и практика: учебник. – Ростов н/Д: Феникс, 2011. – 508 с.
26. Грибановский В.М. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики России // Управленческий учет, 2005, №1.
27. Гиляровская Л.Т. Экономический анализ: Учебник для вузов. – 4-е изд., доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 615 с.
28. Глушков, И.Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии. – 9-е изд., доп. и перераб. – Москва: Кнорус, Новосибирск: Экоркнига, 2003. – 619 с.
29. Глущенко А.В., Нелюбова Н.Н. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК : учеб. пособие / А.В. Глущенко, Н.Н. Нелюбова. – М. : Магистр, 2008. – 189 с.
30. Головнина Л.А. Экономический анализ : учебник / Л.А. Головнина, О.А. Жигунова. – М.: КНОРУС, 2010. – 400 с.
31. Головина Т.А. Основные концепции оптимизации себестоимости продукции// Управленческий учет. – 2005. – № 4.
32. Гомонко Э. А. Управление затратами на предприятии: учебник / Э. А. Гомонко, Т. Ф. Тарасова, М.: КНОРУС, 2010. — 320 с.
33. Гусева Т.М., Шеина Т.Н., Нурмухамедова Х.Ш. Бухгалтерский учет: учеб. пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2010. – 576с.
34. Донцова Л.В. Анализ финансовой отчетности: учебник / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2008. – 368 с.

35. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: [пер. с англ.] Колин Друри. Под ред. С.А.Табалиной М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 430 с.
36. Ивашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу / В.Б. Ивашкевич. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 2009. – 192 с.
37. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Б. Ивашкевич. – М.: Омега-Л, 2006.
38. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. - М.: Экномистъ, 2006г. - 618 с.
39. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.: ил.
40. Казакова О.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием / О.В. Казакова // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. – 2013. - №5. - С. 266-271.
41. Карпова Т.П. Управленческий учет: учеб. для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 350 с.
42. Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 4. – С. 134-142.
43. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. - М.: Изд.-книготорг. центр «Маркетинг», 2001. 268 с.
44. Кольцова Т. А. / О месте содержания и сущности управленческого учета./ Академический вестник. 2007. №1. с. 120-123.
45. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. - 351 с.
46. Керимов В. Э. Современные системы и методы учета и анализа затрат в коммерческих организациях: Учебное пособие. — М.: Изд-во Эксмо, 2011. — 145 с. — (Высшее экономическое образование).

47. Керимов В.Э., Минина Е.В. Управленческий учет и проблемы классификации затрат. Ж. «Менеджмент в России и за рубежом» №1, 2002.
48. Кирьянова, З.В. Анализ финансовой отчетности : учебник для бакалавров / З.В. Кирьянова, Е.И. Седова. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2013. – 428 с
49. Клейникова, В.Г. Классификация и учет затрат по экономическим элементам / В.Г. Клейникова // Консультант бухгалтера. – 2003. – №7. – С.62-90.
50. Ковалев В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учета. - СПб.: Лист, 1998. - 318 с.
51. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет.- М., 2007.- 592 с.
52. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: Учебное пособие. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 160 с.: ил.
53. Кузьмина М. С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учебное пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: КНОРУС, 2012 г. — 256 с.
54. Кукукина, И.Г. Управленческий учет. Управление затратами. Управленческий анализ: учебник / И.Г. Кукукина М.: Высшее образование, 2008. – 418 с. – (Основы наук).
55. Либерман И. А. Управление затратами. — Москва: ИКЦ «МарТ», Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2009. — 624 с. (Серия «Экономика и управление»).
56. Луговой, А.В. Организация учета затрат на производство/ В.А. Луговой // Бухгалтерский учет. – 2000. – №24. – С.3-13.
57. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика, 1993. — 128 с.

58. Остаев, Г.Я. Управленческий учет: учебник. – Ижевск: ФГБОУ ВПО Ижевская ГСХА, 2012. – 284 с.
59. Палий, В.Ф. Основы калькулирования/ В.Ф. Палий.- М.: Финансы и статистика, 2004. - 288 с.
60. Палий, В.Ф. Управленческий учет — новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В.Ф. Палий, В.В. Палий // Бухгалтерский учет. -2000.- № 17.
61. Протасов В.Ф., Протасова А.В. Анализ деятельности предприятия (фирмы) производство, экономика, финансы, инвестиции, маркетинг, оценка персонала. Учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: «Финансы и статистика», 2005. – 522 с.
62. Рассказова-Николаева С.А., Шебек С.В., Николаев Е.А. Управленческий учет: Учебное пособие. – СПб.: Питер, 2013. – 496 с.
63. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. - М., 2006.- 464 с.
64. Санин М.К. Управленческий учет: Учебное пособие. — СПб : СПбГУ ИТМО, 2010. – 80 с.
65. Сигидов Ю.И. Систематизация затрат в управленческом учете / Сигидов Ю.И., Рыбьянцева М.С. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – №9 – С.40-44.
66. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. –М.: Финансы и статистика, 2004. — 272 с.
67. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия: Учеб. пособие. — М.: ИНФРА-М, 2009. — 218 с. — (Высшее образование).
68. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ.; под. ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000.
69. Хоружий Л.И. Распределение административных расходов при формировании себестоимости продукции хлебопекарных организаций /

- Хоружий Л.И., Дедова О.В. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – №8. – С. 47-52.
70. Хмельницкий В.А., Гринь Т.А. Контроль и аудит. — Минск: Современная школа, 2006.
71. Фролова Т.А. Экономика предприятия, Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2009.
72. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. 2-е изд., испр. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. 514 с.
73. Щербакова Е.П. Сущность, содержание внутреннего контроля и его место в системе управления организаций/ Е.П. Щербакова // Учет и статистика. - 2009. - №14. - С.103 – 107.
74. Шеремет А.Д. Управленческий учет. Учебное пособие/ А.Д. Шеремет. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС –М., 2006.– 512 с.
75. Экономический анализ : учебное пособие / коллектив авторов; под ред. Н.В. Парушиной. – М.: КНОРУС, 2013. – 304 с.
76. Юцковская И.Д. Процесс калькулирования // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2002. – № 6. – С.27 - 40.

ПРИЛОЖЕНИЯ