

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»**

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:
зав. кафедрой, д.э.н., профессор
_____ Р.А. Алборов
« ___ » _____ 2017г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: Учет затрат на производство и исчисление себестоимости
пивоваренной продукции(на примере ОАО «Гамбринус» г. Ижевска,
Удмуртской Республики)

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»
Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник

К.А. Протопопова

Научный руководитель
к.э.н., доцент

Е.А.Шляпникова

Рецензент
к.э.н., доцент

Д.В.Кондратьев

Ижевск 2017

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Исчисление себестоимости продукции является важнейшим показателем экономической эффективности сельскохозяйственного производства. В нем задействованы все стороны хозяйственной деятельности, аккумулируются результаты использования всех производственных ресурсов. Снижение себестоимости - одна из первоочередных и актуальных задач любого общества, каждой отрасли, предприятия. От уровня себестоимости продукции зависит сумма прибыли и уровень рентабельности, финансовое состояние предприятия и его платежеспособность, темпы расширенного воспроизводства, уровень закупочных и розничных цен на сельскохозяйственную продукцию.

Особую актуальность проблема снижения себестоимости приобретает на современном этапе. Поиск резервов ее снижения помогает многим организациям повысить свою конкурентоспособность, избежать банкротства и выжить в условиях рыночной экономики.

Калькуляции позволяют принимать более оптимальные управленческие решения, сравнивать фактические затраты с плановыми затратами аналогичных организаций, полнее использовать резервы экономии. Кроме того, они способствуют повышению экономической обоснованности цен на продукцию, поскольку за базу цены принимаются наряду с потребительской стоимостью товара общественно необходимые затраты на производство и реализацию изделий, работ, услуг.

Особенно высока роль калькуляции в условиях рыночных отношений, когда каждому подразделению необходимо соизмерять свои затраты с доходами, а экономия производственных затрат становится основным источником увеличения доходов трудовых коллективов, фондов оплаты труда, а также повышения конкурентоспособности предприятия.

Цель и задачи выпускной квалификационной работы. Цель выпускной квалификационной работы заключается в исследовании теоретических аспектов и определение методических рекомендаций по рационализации управ-

ленческого учета затрат на производство и калькулирования себестоимости пивоваренной продукции ОАО «Гамбринус»

Поставленная цель реализуется решением следующих задач:

исследовать теоретические основы учета затрат на производство и исчисление себестоимости пивоваренной продукции;

провести оценку экономического состояния исследуемой организации;

изучить порядок учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции в организации;

определить пути рационализации учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования было выбрано коммерческая организация ОАО «Гамбринус».

Основные результаты исследования, выносимые на защиту:

- теоретические положения, определяющие сущность, классификацию и оценку учета затрат на производство продукции пивоварения;

- экономическая и правовая характеристика изучаемой организации, характеристика ее системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- предложения и рекомендации по рационализации бухгалтерского учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции пивоварения.

Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы являются труды ученых - экономистов и практиков, а также законодательные и нормативные документы.

Для реализации методической основы в исследовании порядка учета и аудита затрат на производство продукции пивоварения были применены общенаучные методы: статистический, монографический, балансовый, экономико-математический.

В качестве информационной базы использованы первичные и сводные документ, регистры бухгалтерского учета, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ОАО «Гамбринус» за период 2014-2016гг.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

1.1 Теоретические основы учета затрат на производство продукции

Одной из основных задач деятельности любой организации является достижение наибольших результатов при наименьших затратах.

Для того, чтобы понять всю суть учета затрат на производство продукции необходимо, в первую очередь, различать такие понятия, как затраты, издержки производства и расходы организации.

Издержки производства – это экономическая категория, имеющая большое теоретическое и практическое значение. Классики политической экономики А. Смит и Д. Рикардо под термином «издержки» понимали средние общественные затраты на производство единицы продукции.

Некоторые авторы рассматривают понятия «затраты на производство» и «издержки производства» как идентичные, однако это не соответствует действительности. Понятие «издержки» шире понятия «затраты». А понятие «затраты» шире понятия «расходы», однако при определенных условиях они могут и совпадать [17, с. 198].

По Миронову М.Г. понятие «издержки» рассматриваются с разных позиций [15, с. 98].

С позиции отдельной фирмы экономические издержки – это те затраты, которые должна нести фирма в пользу поставщика ресурсов с тем, чтобы отвлечь эти ресурсы от их применения в альтернативных производствах.

С позиций бухгалтерского подхода к производственным издержкам следует относить все реальные, фактические расходы, осуществляемые в денежной форме. Таковыми могут быть заработная плата рабочих; плата за аренду зданий, сооружений, станков, оборудования; оплата транспортных расходов; оплата услуг банков, страховых компаний и т. д.

С позиций экономического подхода издержками производства принято считать не только фактические затраты, осуществляемые в денежной форме, но и не оплачиваемые фирмой издержки, издержки, связанные с упущенной

возможностью самого оптимального применения своих ресурсов. Согласно данному подходу, в издержках производства необходимо учитывать все затраты – и внешние, и внутренние, включая в последние и нормальную прибыль.

Следует различать понятия «затраты» и «издержки». Затраты– это расходование ресурсов в их физическом, натуральном виде, а издержки– стоимостная оценка произведенных затрат.

В теорииотечественного учета и анализа разработана классификация затрат по различным основаниям. Классификация затрат представлена в таблице 1.1

Таблица 1.1 - Классификация затрат на производство продукции

Признак	Подразделение затрат
1. По элементам	- материальные затраты; - затраты на оплату труда; - отчисления на социальные нужды; - амортизация; - прочие расходы
2. По статьям	Калькуляционные статьи затрат различны в разных отраслях
3. По способу отнесения на себестоимость	- прямые; - косвенные
4. По отношению к уровню деловой активности	- переменные; - постоянные
5. По методу признания в качестве расходов	- затраты на продукт; - затраты на период
6. По отношению к технологическому процессу	- основные; - накладные
7. По составу	- одноэлементные; - комплексные
8. По целесообразности расходования	- производительные; - непроизводительные
9. По возможности охвата плана	- планируемые; - не планируемые

Продолжение таблицы 1.1

Признак	Подразделение затрат
10. По периодичности возникновения	- текущие; - единовременные
11. По отношению к готовой продукции	- затраты на незавершенное производство; - затраты на готовую продукцию
12. По возможности регулирования	- регулируемые; - нерегулируемые

Рассмотрим понятие «расходы». В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признаются уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [5].

Большое значение для правильной организации учета расходов организации имеет их классификация. Расходы по обычным видам деятельности группируют по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг) и видам расходов.

По месту возникновения расходы группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации. Такая группировка затрат необходима для организации внутривозвратного хозрасчета и определения производственной себестоимости продукции.

По видам продукции (работ, услуг) расходы группируют для исчисления их себестоимости.

По видам расходов затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции.

Расходы организации согласно ПБУ 10/99 на производство продукции складываются из следующих элементов:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;

- амортизация;
- прочие затраты.

Налоговый кодекс РФ предусматривает выделение не пяти, а четырех элементов затрат. Такой элемент затрат, как отчисления на социальные нужды, не выделяется обособленно, а входит в состав статей «Расходы на оплату труда» и «Прочие расходы» в зависимости от принятой учетной политики предприятия [2].

По Кондракову Н.П. затраты классифицируют также по ряду других признаков [23, с. 368].

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, потери от брака и некоторые другие.

Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные, общехозяйственные, коммерческие расходы и некоторые другие. Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции.

Постоянными являются затраты, величина которых не зависит от изменения объема производства продукции. Размер условно-постоянных расходов почти не зависит от изменения объема производства продукции; к ним относятся общехозяйственные расходы и некоторые другие.

К переменным относят расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции. Условно-переменные расходы зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная (например, общепроизводственные расходы).

В зависимости от периодичности расходы делятся на текущие и единовременные. К текущим расходам относятся расходы, имеющие частую периодичность, например, расход сырья и материалов, к единовременным (однократным) — расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции.

К производственным относят все расходы, связанные с изготовлением товарной продукции и образующие ее производственную себестоимость.

Внепроизводственные (коммерческие) расходы связаны с реализацией продукции покупателям. Производственные и внепроизводственные расходы образуют полную себестоимость товарной продукции.

Производительными считаются затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.

Непроизводительные расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.). Производительные расходы планируются, поэтому они называются планируемыми. Непроизводительные расходы, как правило, не планируются, поэтому их считают непланируемыми.

При организации учета затрат на производство продукции(работ, услуг) необходимо особое внимание обратить на центры ответственности – структурные подразделения, возглавляемые руководителями, несущими ответственность за результаты их работы [21, с. 576].

Таким образом, затраты — это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени. Расходы — это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию. Издержки — это совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции.

В настоящее время в России используется несколько методов учета затрат, среди которых самыми распространенными являются попередельный, позаказный, попроцессный и нормативный методы. Также существуют такие методы, как котловой, метод исключения затрат на побочную продукцию, метод коэффициентов, пропорциональный, комбинированный.

Рассмотрим наиболее популярные методы учета затрат.

1. Попроцессный метод.

Этот метод чаще всего применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной и др.) и энергетике. Попроцессный метод применяется на предприятиях с массовым характером производства одного или нескольких видов продукции, кратким периодом технологического процесса и отсутствием в большинстве случаев незавершенного производства.

Хоружий Л.И. отмечает, что попроцессный метод еще используется в отрасли растениеводства и животноводства, а также в отрасли переработки сельскохозяйственного сырья [34, с. 511].

Сущность попроцессного метода состоит в том, что прямые и косвенные затраты учитывают по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. В связи с этим среднюю себестоимость единицы продукции (работ, услуг) определяют делением суммы всех производственных затрат за месяц (в целом по итогу и каждой статье) на количество готовой продукции за этот же период. На первом этапе осуществляется документирование и учет затрат по элементам, затем затраты распределяются по процессам. Дальше, определяют общую

величину затрат на месяц, далее распределяют затраты в зависимости от характера производства видов продукции. На завершающем этапе определяют себестоимость месячного выпуска по изделиям. Однако при применении по-процессного метода для контроля за себестоимостью продукции неизменным условием является наличие норм расхода материальных, трудовых и финансовых ресурсов, нормативов использования средств производства, организации учета отклонений фактических расходов от этих норм и нормативов.

2. Попередельный метод.

Этот метод используется в отраслях промышленности с серийным и точным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства. Как правило, это производства, где применяются физико-химические и химические методы переработки сырья и процесс получения продуктов состоит из нескольких последовательных технологических стадий. В этих случаях объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства. Передел – часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а готовый продукт [34, с.511].

3. Позаказный метод.

Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Сферой применения позаказного метода также являются и мелкосерийные промышленные предприятия, предприятия с физико-химическими процессами.

Область применения позаказного метода не ограничивается промышленным производством. Он успешно используется в строительстве, научно-исследовательских институтах, учреждениях здравоохранения, сфере услуг.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения. Объектом учета затрат и объектом калькулирования является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных изделий.

Независимо от множества объектов учета затраты можно исследовать двумя методами – фактическим и методом учета нормативных затрат. Оба метода направлены на выявление и отражение в конечном счете фактической себестоимости продукции, но первый – путем непосредственного учета затрат, а второй – через отклонения от норм.

4. Нормативный метод.

Этот метод состоит в том, что в организации по каждому виду изделия составляется предварительная калькуляция, то есть калькуляция, рассчитанная по действующим на начало месяца нормам расхода материальных, трудовых и других затрат. При правильной организации технологического процесса фактические затраты на производство не должны превышать нормативные. Отклонение от нормативной себестоимости может быть следствием нарушения технологии производства или выявления скрытых резервов.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонениям от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделий и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость в любой момент времени.

Также существуют различные системы учета затрат на производство продукции: система учета реальных затрат, система учета средних затрат, традиционная система, стандарт-кост, директ-костинг, система Jit и др. Более подробно остановимся на традиционной системе или системе учета полных затрат.

Система полных затрат всегда была характерна нашей стране. При этой системе все затраты, связанные с производством продукции относятся в дебет счета 20 «Основное производство». Прямые затраты на производство продукции на основании расходных документов относят сразу в дебет счета 20, а косвенные расходы учитываются в течение месяца на соответствующих собирательно-распределительных счетах. По окончании месяца определяется себестоимость продукции вспомогательного производства и списывается в дебет счета 20. После этого распределяются общехозяйственные расходы по видам продукции пропорционально выбранной базе. Сводный учет затрат по этой системе отражается в журнале-ордере №10. Составляют эти регистры на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов, обслуживающих производств и хозяйств, вспомогательных производств, учета общехозяйственных расходов. Далее собираются сводные данные по элементам затрат и по статьям калькуляции.

Деятельность организации связана с определёнными издержками (затратами). Затраты отражают, сколько и каких ресурсов было использовано фирмой.

Затраты на производство являются одним из важнейших показателей, характеризующих деятельность предприятия. Их величина оказывает влияние на конечные результаты деятельности предприятия и его финансовое состояние. Определённый уровень затрат, складывающийся на предприятии, формируется под воздействием процессов, протекающих в его производственной, хозяйственной и финансовой сферах. Так, чем эффективнее использование в производстве материально-технических, трудовых и финансовых ресурсов и рациональнее методы управления, тем более появляется возможностей для

снижения затрат на производство продукции в экономическом механизме предприятия.

Направления учета затрат делятся на три большие группы:

1. информация о затратах для оценки запасов;
2. данные о затратах для принятия решений;
3. сведения о затратах для контроля и регулирования.

Затраты – выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение, сбыт продукции. Экономическое содержание понятия «затраты» аналогично «издержкам», однако на практике в бухгалтерском учете чаще употребляются словосочетания с «затратами», в экономическом анализе – с «издержками». Принято выделять виды затрат: материальные, на оплату труда, на ремонт и восстановление основных средств, дополнительные (на обучение, социально-культурные нужды) и др. [28, с. 201].

По экономическому содержанию затраты предприятия подразделяются на три группы:

- на производство и реализацию продукции, т.е. текущие затраты (эта группа затрат представляет себестоимость продукции и отражает затраты простого воспроизводства);
- на расширение производства, т.е. расходы на прирост основного и оборотного капитала, а именно в инвестиции;
- на содержание и создание объектов социально-культурного назначения [28, с. 201].

Расходы – перемещение средств в процессе хозяйственной деятельности, приводящее к уменьшению средств предприятия или увеличению его долговых обязательств. Обычно связаны с ресурсным обеспечением производства, приобретением материалов, оборудования, оплатой труда работников, ремонтом оборудования, выплатой процентов по кредитам, арендной платой, уплатой налогов. Издержки или затраты, расходы – размер ресурсов, использованных в процессе хозяйственной деятельности предприятия.

Издержки – стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и реализацию продукции.

Общие правила формирования, классификации, оценки и признания расходов по обычным видам деятельности установлены Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденным Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33 н (в ред. Приказа Минфина России от 30 декабря 1999 г. N 107н.

Отраслевые особенности учета затрат на производство, а также вопросы калькулирования коммерческой (полной) себестоимости товарной продукции рассматриваются в отраслевых нормативных документах и применяются в той части, в которой они не противоречат нормативным и правовым актам см., например, Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утвержденные Комитетом по торговле Российской Федерации по согласованию с Минфином России типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ и др. [36].

Процесс производства занимает центральное место в деятельности организации и представляет собой совокупность технологических операций, связанных с созданием готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Производство обусловлено взаимодействием трех основных факторов - рабочей силы, средств труда и предметов труда. Участие этих факторов в производстве требует соответствующих расходов: во-первых, для обеспечения непрерывного производственного процесса необходима закупка материальных ресурсов, в результате чего формируются входящие расходы; во-вторых хозяйственные средства расходуются непосредственно в процессе переработки материально-производственных запасов для изготовления продукции и ее продажи - на заработную плату работников, стоимость израсходованных на из-

готовление продукции предметов труда, амортизацию средств труда, занятых в производстве, обслуживание производства и управление: заработная плата обслуживающего и управленческого персонала, стоимость предметов труда, израсходованных на общепроизводственные и общехозяйственные нужды (отопление, освещение, уборку помещений и т.п.), амортизация зданий и хозяйственного инвентаря цехов и общехозяйственных сооружений и др.

Затраты на производство готовой продукции являются текущими и включаются в затраты на производство продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты.

Затраты, связанные с капитальными вложениями, учитываются отдельно от текущих затрат - например, затраты на приобретение основных средств возмещаются постепенно путем включения в затраты на производство проданной продукции части их стоимости в виде амортизационных отчислений.

В затраты на производство готовой продукции включаются: предпроизводственные затраты, единовременные затраты, осуществляемые до начала производства основной продукции и связанные с его подготовкой и освоением (затраты на наладку оборудования новых цехов, затраты на пробный выпуск предусмотренной проектом продукции); производственные затраты:

непосредственно связанные с выполнением технологических операций (оплата труда основных производственных рабочих с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды, затраты материальных ресурсов на производство продуктов труда и др.);

на обслуживание и эксплуатацию производственного оборудования и машин (оплата труда рабочих, занятых обслуживанием производственного оборудования, с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды и стоимость материальных ресурсов, израсходованных на работу оборудования и др.);

связанные с управлением производством (например, оплата труда начальников цехов с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды); управленческие и коммерческие расходы (затраты периода):

общие и административные затраты (оплата труда руководителей, специалистов и служащих заводоуправления с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды, затраты материальных ресурсов, израсходованных на общехозяйственные нужды, и др.);

расходы на продажу, связанные со сбытом продукции (затраты на упаковку продукции, оплату погрузочно-разгрузочных работ, транспортировку продукции, рекламу) [25, с. 95].

Управленческие и коммерческие расходы (затраты периода) являются накладными, т.е. не относятся к затратам, напрямую связанным с производством продукции. В зависимости от разработанной в организации учетной политики эти затраты могут либо включаться, либо не включаться в себестоимость продукции.

Необходимо отметить, что термин "расходы" в ПБУ 10/99 и МСФО привязан к отчету о прибылях и убытках (по сути, на формирование учетной (бухгалтерской) прибыли или учетной (бухгалтерской) суммы убытков). В обычной учетной практике расходы можно представить как совокупность затрат, включенных в коммерческую (полную) себестоимость проданной продукции, товаров (работ, услуг). Затраты на производство продукции (работ, услуг) и их продажу, а также на приобретение и продажу товаров относятся к расходам на обычные виды деятельности. Операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы считаются прочими расходами, состав которых также регламентируется ПБУ 10/99 [21, с. 193].

Следует отметить, что затраты подразделений организаций, оказывающих так называемые услуги непромышленного характера (подразделения организации, осуществляющие деятельность в области общественного питания, жилищно-коммунального хозяйства и т.п.), формируют фактическую стоимость этих услуг.

Учетные фактические затраты, связанные с оказанием указанных услуг, списываются в общеустановленном порядке в уменьшение выручки от оказания услуг (доходов от обычных видов деятельности).

Подсчет затрат на производство является наиболее важным для формирования прибыли и, следовательно, для налогообложения и выплаты дивидендов собственникам. Ошибки, связанные с подсчетом затрат на производство, возможны на любом этапе хозяйственных отношений — от момента заключения хозяйственного договора до оформления акта сдачи-приемки работ. Наиболее значимые ошибки возможны на этапах расчета себестоимости, составления налоговых деклараций, уплаты налогов в бюджет.

1.2 Понятие методов калькулирования себестоимости продукции

Калькуляция как метод бухгалтерского учета существовал всегда, и ее возникновение непосредственно связано с развитием производственных сил общества.

В современной экономической литературе калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции [31, с. 405].

Задача калькулирования - определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, то есть на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для реализации, а также для внутреннего потребления.

Калькулирование позволяет изучить себестоимость конкретных продуктов, полученных в процессе производства.

Исчисление себестоимости единицы продукции представляет собой завершающую стадию процесса калькулирования, которой предшествуют другие стадии. В связи с этим различают объекты калькулирования себестоимости продукции и калькуляционные единицы.

Калькуляционные объекты - это продукты труда предприятия, его структурных подразделений или технологических переделов, т.е. продукты разной степени готовности, а калькуляционная единица-измеритель объекта, применяемый при калькулировании себестоимости продукции. Калькуляци-

онный объект выражает весь объём определенных изделий или различных его совокупностей, а калькуляционная единица - лишь частицу продукции, равную избранному для калькулирования себестоимости измерителю.

В практической деятельности используют следующие группы калькуляционных единиц:

- условные (приведенные) единицы – спирт 100%-й крепости, минеральные удобрения в пересчете на процент действующего вещества (азота, фосфора, калия) и другие;

- натуральные единицы – штуки, килограммы, тонны, литры, кубические метры, погонные метры, киловатт-часы и другие;

- условно-натуральные единицы – 100 условных банок консервов, 100 пар обуви определенного вида и другие;

- эксплуатационные единицы – мощность, производительность и другие;

- единица работ – одна тонна перевезенного груза, сто метров дорожного покрытия и другие;

- единицы времени – машино-день, машино-час, норма-час и другие.

Метод учета затрат - это способ документирования, группировки и обработки информации о производственных затратах, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции. Другими словами, это совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления себестоимости калькуляционных единиц [16, с. 118].

Немаловажное значение для классификации методов учета производственных затрат имеет выбор объектов учета затрат.

Объект учета затрат – это признак, согласно которому производят группировку производственных расходов для целей управления себестоимостью. Номенклатура объектов учета затрат может включать: места возникновения затрат, центры ответственности, статьи издержек, виды или группы однородной продукции.

По поводу классификации методов существуют разные мнения, все еще ведутся дискуссии, поэтому общепринятая классификация методов еще не сложилась. В отечественной практике применяются следующие методы учета затрат на производство продукции:

1. исключения затрат на побочную продукцию;
2. коэффициентов;
3. пропорциональный;
4. нормативный;
5. комбинированный.

Выбор метода зависит от типа производства, его сложности, особенностей, наличия незавершенного производства, длительности производственного процесса, номенклатуры производимой продукции и другое.

1) Метод исключения затрат на побочную продукцию применяется при исчислении себестоимости продукции и заключается в том, что производственную продукцию по составу делят на основную и побочную, причем калькулируется только основная продукция. Побочная продукция оценивается по заранее установленным ценам. При исчислении себестоимости основной продукции стоимость побочной продукции вычитается из общей суммы затрат. Оставшаяся сумма составляет себестоимость основной продукции.

Недостаток этого метода состоит в том, что на практике не вся побочная продукция приходится. Следовательно, происходит искусственное завышение себестоимости основной продукции. Кроме того, в разных организациях наблюдается неодинаковая оценка побочной продукции.

2) Метод коэффициентов применяется для исчисления себестоимости в том случае, когда затраты, учтенные по одному объекту, необходимо распределить между несколькими видами продукции, то есть объект учета затрат не совпадает с объектами калькуляции. В связи с этим для распределения затрат устанавливаются коэффициенты, с помощью которых полученная продукция переводится в условную. В результате исчисляется себестоимость условной продукции, а затем - натуральной.

3) Пропорциональный метод используется в том случае, когда из производства получают несколько видов продукции, на которые коэффициенты не установлены. Базой для распределения фактических затрат между видами продукции в этом случае могут быть виды реализации, занимаемая площадь и так далее. Затраты распределяют между объектами калькуляции пропорционально выбранной базе.

4) Нормативный метод применяют в основном в тех отраслях, которые меньше всего зависят от природных условий, то есть в перерабатывающих отраслях АПК. В этом случае отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников, фиксируют изменения норм в результате проведения организационно-технических мероприятий и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. Фактическая себестоимость продукции складывается из суммы затрат по текущим нормам, отклонений от норм и изменений норм.

5) Комбинированный метод предусматривает использование нескольких из перечисленных выше методов. Например, при исчислении себестоимости молока и приплода животных в сельскохозяйственных организациях применяют метод исключения затрат на побочную продукцию, а затем пропорциональный метод. [36, с. 75].

2 ОРГАНИЗАЦИОННО – ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОАО «ГАМБРИНУС»

2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации

25 декабря 1972 года Государственной комиссией был принят новый объект пищевой промышленности Удмуртии - Ижевский пивобезалкогольный завод. Он стал головным предприятием Ижевского производственного объединения пивобезалкогольной промышленности, включающего Воткинский пивоваренный завод, Сарапульский дрожжепивоваренный завод и завод Минерально-фруктовых вод.

Объединение занималось производством пива, безалкогольных напитков, дрожжей и минеральных вод.

Открытое акционерное общество «Гамбринус», возглавляемое директором Ризвановым Ильшатом Ульфатовичем, успешно продолжает славные традиции пивоварения в Ижевске. К своему 40-летнему юбилею, предприятие подошло с достойными результатами.

Ижевское пиво под маркой «Гамбринус» является известным брендом и пользуется большой популярностью у населения не только Удмуртии, но и за её пределами. Доля региональных поставок составляет 29 процентов. География поставок включает в себя Пермский край, широкий Урал от Екатеринбурга до Челябинска и Оренбурга, Башкирию, Татарию, Самарскую область, Западная Сибирь является приверженцем нашего пива. Можно увидеть пиво марки «Гамбринус» и в Москве. В первую очередь это разливное пиво в кегах, затем фасовка – пластик и стеклобутылка. В Ижевске в настоящее время продукция тоже широко представлена в розничных сетях, кроме того предприятие имеет 35 фирменных магазинов и отделов, которые в структуре продаж занимают 13 процентов.

Начиная с 1996 года предприятие выпускает пивную продукцию в основном собственной разработки: «Бодрое», «Афродита», «Элитное», «Гамбринус» и др. В 2012 г. производилось 14 сортов пива, в конце года линейку

«Гамбринус» дополнили сортами «Гамбринус классическое», «Гамбринус рубиновое», «Гамбринус крепкое». Линейку пива с названием «Чешский сватек» дополнили сортом «Чешский сватек бархатное». Лидером продаж является пиво «Жигулевское». Показателем высокого качества пива являются более 20 медалей, завоеванных на Российских и Международных конкурсах пива, с вручением соответствующих дипломов.

В настоящее время ОАО «Гамбринус» – стабильно развивающееся предприятие, обеспеченное всей необходимой инфраструктурой. На заводе установлена информационная локальная вычислительная сеть, системы автоматизированной обработки информации и контроля качества. В 2015 году предприятие произвело более 1,5 млн декалитров пива при производственной мощности 2 млн декалитров в год. Темп роста объемов производства к уровню 2013 года составил 112,4%. По итогам 2015 года предприятие перечислило в бюджеты всех уровней налогов на сумму более 288 млн. рублей, в том числе в региональный бюджет в качестве акциза на сумму более 176 млн. рублей.

Среднесписочная численность работающих составляет 451 человек, средняя заработная плата — 21 530 руб.

С целью поддержания устойчивого качества продукта, на заводе происходит поэтапная модернизация технологического оборудования, автоматизация производственных процессов с участием зарубежных партнеров — чешской фирмы «OMNIPOL», с которой пивоваров связывают длительные дружеские отношения. В то же время, пивовары сохраняют классическую традиционную технологию приготовления пива, качество и натуральность продукта — основная черта продукции марки «Гамбринус».

Правовое положение Общества определяется Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «Об акционерных обществах», иными нормативными, правовыми актами Российской Федерации.

Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и

осуществлять имущественные и личные неимущественные права, исполнять обязанности, быть истцом и ответчиком в судах.

Общество несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. Общество не отвечает по обязательствам своих акционеров.

Основной целью Общества является извлечение прибыли.

Общество осуществляет следующие основные виды деятельности:

- оказание услуг и проведение работ на коммерческой основе, включая посредническую, маркетинговую деятельность;
- инвестиционная;
- торговая;
- производственная;
- и другие виды деятельности, не запрещенные действующим законодательством Российской Федерации, в соответствии с целями своего создания.

2.2 Организационное устройство и структура управления организации

Организационная структура обеспечивает экономическому субъекту способность к быстрому реагированию на изменение внешней среды и, при необходимости, легко трансформируется, сохраняя основные установки.

В условиях совершенной конкуренции основным преимуществом ОАО «Гамбринус» перед своими конкурентами является широкий ассортимент предлагаемой продукции, рассчитанный на различные социальные группы потребителей, а также соотношение принципа торговли «высокое качество - низкая цена».

Организационная структура ОАО «Гамбринус» представлена ниже на рисунке 2.1.



Рисунок 2.1 –Схема организационной структуры ОАО «Гамбринус»

Высшим органом управления Общества является общее собрание акционеров.

Общество обязано ежегодно проводить годовое общее собрание акционеров в сроки не ранее чем через 2 месяца и не позднее чем через 6 месяцев после окончания финансового года.

Управленческая структура ОАО «Гамбринус» представлена ниже на рисунке 2.2.



Рисунок 2.2 –Схема управленческой структуры ОАО «Гамбринус»

На годовом общем собрании акционеров должны решаться вопросы об избрании Наблюдательного совета Общества, Ревизионной комиссии Общества, утверждении аудитора Общества, вопросы, предусмотренные подпунктом 11 пункта 1 статьи 48 Федерального закона «Об акционерных обществах», а также могут решаться иные вопросы, отнесенные к компетенции общего собрания акционеров.

Проводимые, помимо годового общего собрания акционеров является внеочередным.

Наблюдательный совет Общества осуществляет общее руководство деятельностью Общества, за исключением решения вопросов, отнесенных федеральными законами и настоящим Уставом к компетенции общего собрания акционеров.

В состав Наблюдательного совета Общества избирается 6 человек.

Председатель Наблюдательного совета – Президент Общества избирается членами Наблюдательного совета Общества из их числа большинством голосов всех членов Наблюдательного совета Общества, при этом не учитываются голоса выбывших членов Наблюдательного совета.

Руководство текущей деятельностью Общества осуществляется единоличным исполнительным органом - Генеральным директором и коллегиальным исполнительным органом Общества - Правлением.

Состав, количество, размеры и соподчиненность различных структурных подразделений организации образуют ее организационную структуру.

2.3 Основные экономические показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность

Финансовое состояние экономического субъекта характеризуется размещением и использованием средств (активов) и источников их формирования (собственного капитала и обязательств, т.е. пассивов).

Суть финансового анализа заключается в оценке и прогнозировании финансового состояния организации по данным бухгалтерской финансовой отчетности и учета. Финансовый анализ является одним из важнейших элементов финансовой политики предприятия.

Основные показатели деятельности ОАО «Гамбринус» представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Основные показатели деятельности организации

Показатели	2014г.	2015г.	2016г.	2016г. в % к 2014г.
А. Производственные показатели:				
1. Произведено продукции, тыс.дкл:	1565	1567	1568	100, 19
2.Среднегодовая численность работников, чел.	468	482	587	125, 43
Б. Экономические показатели:				
3. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.	599 760	808 203	868 214	144,76
4. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.	362 420	422 044	518 847	143,16

Продолжение таблицы 2.1

Показатели	2014г.	2015г.	2016г.	2016г. в % к 2014г.
5. Прибыль (убыток) от продажи (+,-), тыс. руб.	28 787	134 199	57 461	199,61
6. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб.	8 652	23 882	76 118	в 8,8 раз
7. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб.	4 409	17 527	57 924	в 13,1 раз
8. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), %	7,94	31,80	11,07	-

Показателем роста эффективности деятельности экономического субъекта можно назвать более высокий рост выручки по отношению к росту себестоимости, который составил 44,7% по сравнению с ростом себестоимости 43,1%. Как видно из таблицы 2.1, чистая прибыль за анализируемый период выросла с 4409 тыс. руб. до 57924 тыс. руб. Самый высокий уровень рентабельности в 2015 г. он составлял 31,8%.

Уровень и темпы роста выручка продукции, увеличение экономической эффективности производства в какой-то мере зависит от обеспеченности отрасли основными средствами. Высокая эффективность производства достигается при оптимальной обеспеченности основными производственными фондами. Эффективность труда измеряется соотношением затрат и итогов труда. Более производительный труд может в единицу времени производить большее количество продукции, лучшего качества, с минимальными затратами ресурсов.

Чтобы охарактеризовать эффективность использования материальных ресурсов, используется система обобщающих и частных показателей. Анализ эффективности использования собственного и заемного капитала делает возможным оценку текущего и перспективного финансового состояния организации, обоснование темпов развития организации, выявление доступных источников средств и оценку рациональных способов их мобилизации, а также составить прогноз положения предприятия на рынке капиталов. Основные показатели эффективности использования ресурсов и капитала ОАО «Гамбринус» представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации

Показатели	2014г.	2015г.	2016г.	2016г. в % к 2014г.
А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств				
1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	154 034	182 101	226 828,5	147,26
2. Фондовооруженность, тыс. руб.	329,13	377,80	386,42	117,41
3. Фондоемкость, руб.	0,26	0,23	0,26	100
4. Фондоотдача, руб.	3,89	4,44	3,83	98,46
5. Рентабельность использования основных средств, %	2,86	31,81	7,73	-
Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов				
6. Фонд оплаты труда, тыс. руб.	180 390	213 677	253 243	140,39
7. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб.	4,81	3,78	2,37	49,27
В. Показатели эффективности использования материальных ресурсов				
8. Материалоотдача, руб.	2,42	2,68	2,37	97,93
9. Материалоемкость, руб.	0,41	0,37	0,42	102,44
10. Прибыль на 1 руб. затрат, руб.	0,12	0,44	0,16	133,33
11. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб.	0,60	0,52	0,60	100
Д. Показатели эффективности использования капитала				
12. Рентабельность совокупного капитала (активов), %	1,86	22,04	5,74	-
13. Рентабельность собственного капитала, %	5,74	53,31	12,01	-
14. Рентабельность внеоборотных активов, %	3,76	46,55	11,78	-
15. Рентабельность оборотных активов, %	3,68	41,86	11,19	-

По данным таблицы 2.2 можно сделать вывод, что среднегодовая стоимость основных средств за 2016 год составила 226828 тыс.руб., что на 47,26 % выше, чем в 2014 году.

Фондоотдача показывает, сколько продукции (или прибыли) получает организация с каждого рубля имеющихся у нее основных фондов. **Фондоемкость показывает**, сколько основных фондов приходится на каждый рубль выпущенной продукции. Если использование основных фондов улучшается, то фондоотдача должна повышаться, а фондоемкость — уменьшаться. В случае ОАО «Гамбринус» за период с 2014 по 2016 гг наблюдается положительная тенденция, что говорит об улучшении использования основных фондов.

Фонд оплаты труда имеет положительную динамику, что связано как с ростом оплаты труда, так и с инфляционными процессами в стране. Выручка на рубль оплаты труда с каждым годом повышается, что также является положительной тенденцией.

Фонд оплаты труда за 3 года вырос на 40,3%

По материалоотдаче можно сделать вывод, что на 1 рубль потребленных ресурсов в 2016 году по сравнению с 2014 годом приходится меньшее количество продукции, что может быть следствием не эффективного использования ресурсов. Материалоемкость остается неизменной.

Далее рассмотрим денежные потоки общества в табл. 2.3.

Таблица 2.3 - Движение денежных средств организации, тыс. руб.

Показатели	2014г.	2015г.	2016г.	2016г. в % к 2014г.
1. Поступление денежных средств - всего	575 815	763 903	842 105	146,25
в том числе:				
а) от текущей деятельности	575 440	763 533	840 176	146,01
б) от инвестиционной деятельности	375	370	329	87,73
в) от финансовой деятельности	-	-	1 600	-
2. Расходование денежных средств - всего	390 543	542 130	838 849	214,79
в том числе:				
а) в текущей деятельности	362 418	510 089	765 106	211,11
б) в инвестиционной деятельности	28 125	32 041	72 743	258,64
в) в финансовой деятельности	-	-	1 000	-
3. Чистые денежные средства – всего	6 681	- 9 647	3256	-
в том числе:				
а) от текущей деятельности	34 431	22 024	75 070	218,03
б) от инвестиционной деятельности	- 27 750	- 31 671	- 72 414	-
в) от финансовой деятельности	x	X	600	-
4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода	15 800	6 163	8 118	51,38

Из данных таблицы 2.3 видно, что с увеличением доходов, увеличиваются и расходы денежных средств. Поступление денежных средств в 2016 году было выше на 46,25%, чем в 2014 году. Основное поступление денежных средств хозяйство получает от текущей деятельности. Поступление денежных средств от текущей деятельности увеличилось на 46% по сравнению с 2014

годом. Расходование денежных средств в 2016 году было выше, чем в 2014 году на 14,7%.

Остаток денежных средств в 2016 году составил 8118 тыс. руб., это меньше чем в 2014 году. Столь незначительный остаток денежных средств говорит о том, что денежные средства хозяйства работали в полной мере.

Из данных таблицы 2.3 видно, что основное поступление и расходование денежных средств связано с текущей деятельностью (поступления выручки, оплата счетов поставщикам, выплата заработной платы и т.д.).

Коэффициенты финансовой устойчивости организации приведены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации

Показатели	Нормальное ограничение	На конец года			2016г. в % к 2015г.
		2014г.	2015г.	2016г.	
1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)	≥ 2	0,936	1,147	0,962	102,78
2. Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq (0,2 \div 0,5)$	0,124	0,046	0,050	40,32
3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия)	$\geq 0,8$	0,573	0,632	0,441	71,73
4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб.	—	- 36 160	18 653	- 5773	-
5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб.	—	- 36 160	18 653	- 4173	-
6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:					
а) собственных оборотных средств	—	- 82 495	-50 338	- 88 992	-
б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат	—	- 82 495	-50 338	- 87 392	-
7. Коэффициент автономии (независимости)	$\geq 0,4$	0,328	0,487	0,470	143,29
8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	≤ 1	1,690	1,035	1,117	66,09

Продолжение таблицы 2.4

9. Коэффициент маневренности	$\geq 0,5$	- 0,454	0,136	-0,037	-
10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,1$	-0,301	0,119	-0,037	-
11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств	≥ 1	0,592	0,966	0,895	151,18
12. Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 1,25$	0,672	0,513	0,530	78,87

По данным таблицы 2.4 можно сделать вывод, что коэффициент текущей ликвидности на конец 2016 года увеличился на 2,7% по отношению к 2014 году. Само значение коэффициента текущей ликвидности меньше 2, а значит, что организация находится в опасности компенсации убытков, которые может понести организация при размещении и ликвидации всех оборотных активов, кроме наличности и чем больше этот запас, тем больше уверенность кредиторов в том, что доли будут погашены.

- коэффициент абсолютной ликвидности находится ниже нормативного значения (0,2), что говорит о том, организация не в полной мере обеспечена средствами для своевременного погашения наиболее срочных обязательств за счет наиболее ликвидных активов;

- коэффициент быстрой ликвидности показывает, что организация не способна быстро погасить свои текущие обязательства при условии своевременного проведения расчетов с дебиторами;

Коэффициент автономии за анализируемый период имеет тенденцию к повышению. На конец 2016 года значение показателя выше на 43,29%, чем в 2014 году. На протяжении всего анализируемого периода коэффициент автономии находится выше оптимального значения, что свидетельствует о финансовой прочности хозяйства, стабильности и независимости от внешних кредиторов.

Коэффициент соотношения заемных и собственных средств за анализируемый период понижается, что свидетельствует о уменьшении зависимости

организации от привлечения заемных средств. На конец 2016 года значение показателя ниже, чем в 2016 году на 33,1 %.

Коэффициент финансовой зависимости на протяжении всего анализируемого периода уменьшается. На конец 2016 года значение коэффициента составляет 0,53, что на 21,13% меньше, чем в 2014 году, что говорит о неустойчивом положении экономического субъекта.

2.4 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля

В ОАО «Гамбринус» бухгалтерский учет осуществляется специальным подразделением - бухгалтерией, которая обеспечивает обработку документов, рациональное ведение записей в учетных регистрах, составление отчетности. В соответствии с учетной политикой ОАО «Гамбринус» бухгалтерский учет ведется с использованием программы 1С, сформирован рабочий план счетов путём отбора синтетических счетов, предусмотренных Типовым планом счетов. Рабочий план счетов аналитического учёта определён организацией самостоятельно.

В соответствии с учетной политикой ОАО «Гамбринус» бухгалтерский учет ведется в электронном виде, с использованием программного обеспечения «1С: Предприятие 7.7». Запись в учетные регистры производят на основании должным образом оформленных бухгалтерских документов.

Ведение бухгалтерского учета с применением программного обеспечения позволяет: автоматизировать учетный процесс, повысить точность учетных данных, проводить более детальный контроль и анализ хозяйственной деятельности, повысить производительность труда учетных работников, снизить трудоемкость составления отчетов.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии, соблюдение законодательства при выполнении финансово-хозяйственных операций возлагается на руководителя предприятия.

Для успешной деятельности предприятия, повышения уровня рентабельности, сохранения и приумножения его активов необходим отлаженный механизм управления, важнейшим элементом которого выступает повседневный внутрихозяйственный контроль. Внутрихозяйственный контроль за деятельностью экономического субъекта возлагается на ревизионную комиссию. Она по собственной инициативе или по инициативе общего собрания участников общества, а также обязательно перед проведением годового общего собрания, осуществляет проверку финансово-хозяйственной деятельности организации. По ее результатам ревизионная комиссия подтверждает достоверность данных, которые содержатся в отчетности, а также обнаруживает информацию, если выявлены нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и предоставления финансовой отчетности. Порядок и сроки проведения инвентаризации устанавливаются руководителем Общества, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации установлено в обязательном порядке.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в ОАО «Гамбринус» ведется в рублях и копейках (согласно ПБУ).

В ОАО «Гамбринус» применяют одновременно два режима налогообложения:

- обычный режим;
- специальный режим по видам деятельности, переведенным на уплату налога на вмененный доход;

Организация является плательщиком таких налогов как:

- налог на прибыль;
- налог на добавленную стоимость (НДС);
- налог на имущество;
- единый налог на вмененный доход (ЕНВД);
- налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- транспортный налог;
- водный налог;
- прочие налоги.

Единый налог на вмененный доход применяется в отношении следующих видов деятельности:

- оказание услуг по передаче во временное владение и (или) использованию торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, а также объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети общественного питания не превышает 5 кв.м.;

- оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети превышает 5 квадратных метров;

- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы;

- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 квадратных метров;

Для начисления страховых взносов по численности занятыми в деятельности, относящимся как к общему режиму налогообложения, так и к ЕНВД расчет производится пропорционально выручке от реализации товаров (работ, услуг).

В качестве форм первичных учетных документов в ОАО «Гамбринус» применяются:

- унифицированные формы первичной учетной документации;
- формы первичных учетных документов, разработанные обществом в соответствии со спецификой ее деятельности.

Кроме этого, к учету могут приниматься первичные учетные документы, составленные контрагентами по иным формам при условии, если они содер-

жат все обязательные реквизиты на основании п. 1, 2 и 4 ст.9 Закона РФ «О бухгалтерском учете».

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем и главным бухгалтером, а также могут подписываться заместителями и лицами, на которых оформлены в банке карточки с образцами подписей. В ОАО «Гамбринус» графика документооборота нет.

Право разрешительной подписи первичных учетных документов устанавливается распоряжением по организации. Кроме того, руководители отделов, начальники отделов, старшие бухгалтера, имеют право подписи документов согласно их должностным функциональным обязанностям. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель Общества.

Бухгалтерией, по истечении отчетного периода, составляется Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Она предоставляется в указанные сроки и адреса, установленные ФЗ «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ [6].

Бухгалтерия ОАО «Гамбринус» составляет годовой отчет о финансовых результатах, который обязательно включает в себя бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет об изменении капитала, отчет о движении денежных средств и приложений к ним, который рассматривается и утверждается общим собранием его участников.

3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ ПИВОВАРЕНИЯ В ОАО «ГАМБРИНУС»

3.1 Первичный учет затрат на производство продукции пивоварения в организации

ОАО «Гамбринус» стал головным предприятием Ижевского производственного объединения пивобезалкогольной промышленности, включающего Воткинский пивоваренный завод, Сарапульский дрожжепивоваренный завод и завод Минерально-фруктовых вод.

Объединение занималось производством пива, безалкогольных напитков, дрожжей и минеральных вод.

Ижевское пиво под маркой «Гамбринус» является известным брендом и пользуется большой популярностью у населения не только Удмуртии, но и за её пределами.

В настоящее время ОАО «Гамбринус» – стабильно развивающееся предприятие, обеспеченное всей необходимой инфраструктурой. На заводе установлена информационная локальная вычислительная сеть, системы автоматизированной обработки информации и контроля качества.

В качестве учета затрат на производство продукции пивоварения в ОАО «Гамбринус» рассмотрим затраты на производство пива под маркой «Гамбринус».

Пиво - напиток очень древний, и его историю можно проследить на протяжении почти 5000 лет. Расцвет пивоварения пришелся еще на древний Египет. Уже тогда пиво не содержало опасных для человека микроорганизмов, и что даже вода, зачастую небезупречная, могла обеззараживаться благодаря брожению и образованию в пиве натуральных кислот. Поэтому пиво в течение многих столетий являлось ежедневным средством утоления жажды.

Для приготовления пива требуется четыре вида сырья: ячмень, хмель, вода и дрожжи. Качество этого сырья оказывает огромное влияние на качество изготавливаемой продукции.

Основное сырье для приготовления пива - ячмень. Его применение основано на том, что в нем содержится много крахмала и что даже после переработки в солод в ячмене содержатся оболочки зерна, которые способны формировать фильтрующий слой, необходимый в последующем процессе производства. Перед использованием для варки пива ячмень должен быть переработан в солод. На производство ОАО «Гамбринус» получает уже готовый солод высоко класса от различных солодовенных заводов, в том числе и импортный солод бельгийского производства. В зависимости от сорта пива используются различные сорта солода. Так, например, для приготовления темного сорта пива такого как «Гамбринус» применяют жженный, темный и карамельный солод.

Следующий компонент - хмель придает пиву горьковатый вкус и влияет на его аромат. От качества хмеля существенно зависит качество пива. Мы используем два вида хмеля это горький хмель для вкуса и ароматический хмель для аромата.

Наибольший объем среди всех видов сырья занимает вода, которая, участвуя во многих процессах приготовления пива, влияет на его характер и качество.

Спиртовое брожение при приготовлении пива вызывается жизнедеятельностью дрожжей.

Основным процессом при производстве пива является сбраживание содержащихся в сусле сахаров в спирт и двуокись углерода.

И так приготовление пива начинается с варки сусла в варочном цехе.

Специально подготовленный солод подается в солододробилку, где он соответствующим образом измельчается. В варочном цехе дробленый солод смешивается с водой в заторных котлах, где происходит расщепление его компонентов с образованием максимально возможного количества растворимых веществ. Полученный раствор называется затором. В конце процесса приготовления затора он состоит из смеси растворенных и нерастворенных в воде веществ. Водный раствор солода с водой называется суслom, а нерастворенная часть дробиною (отработанный солод).

Для производства пива используют только сусло, которое должно быть отделено от дробины возможно тщательнее. Подобный процесс разделения фаз называется фильтрованием затора и происходит он в фильтрационном чане. Фильтрование затора считается одним из сложнейших процессов в пивоварении.

И так отфильтрованное сусло кипятят в течение 1,5-2 часов с добавлением хмеля в сусловарочном котле. При кипячении сусла в него переходят горькие и ароматические вещества хмеля, одновременно коагулируют белки.

Следующий этап в приготовлении пива заключается в сбраживании сусла ферментами дрожжей в спирт и углекислоту. Сбраживание и созревание пива на нашем заводе происходит по классическому способу в бродильном и лагерном отделениях.

Брожение проводится в бродильных чанах, располагаемых в бродильном отделении. Главное брожение начинается с внесения дрожжей. Сусло после добавления дрожжей считается «молодым пивом». Процесс брожения длится от 7 до 10 суток в зависимости от сорта пива. По окончании процесса брожения молодое пиво снимают с дрожжей, т.е. перекачивают его из бродильного отделения в отделение дображивания. После скачивания пива из чана дрожжи остаются на дне, которые затем снимают и используют для следующего внесения в сусло.

Для дображивания пиво перекачивается в лагерные танки, где происходит созревание и насыщение пива диоксидом углерода. Срок дображивания составляет от 20 до 90 суток в зависимости от сорта пива. Созревшее пиво подвергают фильтрации при которой из пива удаляются еще оставшиеся дрожжевые клетки и другие взвешенные частицы. Фильтрование пива ведется через фильтр-пресс. И уже осветленное готовое пиво собирается в сборнику откуда подается на розлив. Перед розливом пиво пастеризуют если этого пастеризованное пиво или если пиво живое сразу подают на розлив.

В ОАО «Гамбринус» пиво разливают: в бутылки, в ПЭТы и кеги.

Все первичные документы по учету затрат на продукцию пивоварения делятся на следующие группы:

- а) документы по учету затрат труда;
- б) документы по учету затрат предметов труда;
- в) документы по учету затрат использования средств труда;
- г) документы по учету продажи продукции.

Представим данные документы в таблице 3.1.

Таблица 3.1- Первичный учет затрат на производство продукции в ОАО «Гамбринус»

№ п/п	Наименование документа	Назначение документа
1	2	3
1	Табель учета рабочего времени (форма № Т-13)	Применяется для учета времени, фактически отработанного и (или) неотработанного каждым работником сельскохозяйственной организации, для контроля за соблюдением работником установленного режима рабочего времени, для получения данных об отработанном времени, расчета оплаты труда, а также для составления статистической отчетности по труду.
2	Расчетно-платежная ведомость (форма №Т-49)	Применяются для расчета и выплаты заработной платы работникам организации.
3	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (форма №Т-6)	Применяется для оформления и учета отпусков, предоставляемых работнику в соответствии с трудовым законодательством, коллективным договором, локальными нормативными актами организации, трудовым договором.
4	Приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (форма №Т-5)	Применяется для оформления и учета перевода работников на другую работу в той же организации или в другую местность вместе с организацией.
5	Акт на списание товарно-материальных ценностей (форма №ТОРГ-16)	Он необходим для оформления товарно-материальных ценностей, которые не подлежат дальнейшей реализации. Основанием для оформления документа является порча товара, истекший срок годности, потеря презентабельного вида и т.д.

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3
6	Требование-накладная (форма №М-11)	Применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами.
7	Ведомость начисления амортизации (форма №В-1)	Предназначена для определения амортизационных отчислений основных средств
8	Товарная накладная (ТОРГ-12)	Она предназначена для оформления операций по отпуску и приему товарно-материальных ценностей
9	Товарно-транспортная накладная (1-Т)	Она предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом
10	Акт выполненных работ (КС-2)	Документ, заключающийся между двумя контрагентами (заказчиком с одной стороны и непосредственным исполнителем с другой), согласно которому отображаются все виды выполненных, их общая стоимость, а так же начальные и конечные сроки
11	Акт приемки-передачи основных средств (Форма ОС-1)	Акт составляется при передаче объекта основных средств (одного или нескольких) от организации к другому предприятию, в целях реализации условий какого-либо договора.
12	Накладная на внутреннее перемещение основных средств (Форма ОС-2)	применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и так далее) в другое.
13	Акт о списании основных средств (форма ОС-4)	применяется для снятия с учета объектов, которые пришли в негодность по причине поломки, не подлежащей ремонту, по причине физического или морального износа.
14	Инвентарная карточка учета основных средств	Применяются для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организации.
15	Инвентарная карточка группового учета основных средств	используется для учета наличия объектов основных средств, а также учета их движений внутри организации.
16	Ведомость выдачи материалов на нужды учреждения	Ведомость применяется для оформления выдачи материалов в пользование сотрудникам и одновременно является документом-основанием для их списания с учета в момент выдачи в эксплуатацию.
17	Накладная (требование) (М-11)	для учитывания движения материальных ценностей внутри предприятия между его структурными подразделениями или ответственными сотрудниками.
18	Лимитно-заборная карта	для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3
19	Акт о списании материальных запасов	Списывают ценности посредством создания акта по утвержденному формату.
20	Карточка количественно суммового учета материальных ценностей	применяется для аналитического учета объектов основных средств, материальных ценностей, использованных при изготовлении экспериментальных устройств;
21	Записка-расчет о предоставлении отпуска (увольнении)	используется для осуществления расчета суммы отпускных, которые полагаются работнику.
22	Расчетно-платежная ведомость	Применяются для расчета и выплаты заработной платы работникам организации.
23	Инвентаризационная опись	для отражения результатов контроля того, насколько фактическое наличие имущества соответствует учтенному бухгалтерией компании. То, какие бывают инвентаризационные описи, рассмотрим в этой статье.

Схема учета затрат на производство продукции пивоварения по счету 20 «Основное производство» представлена на рисунке 3.1.

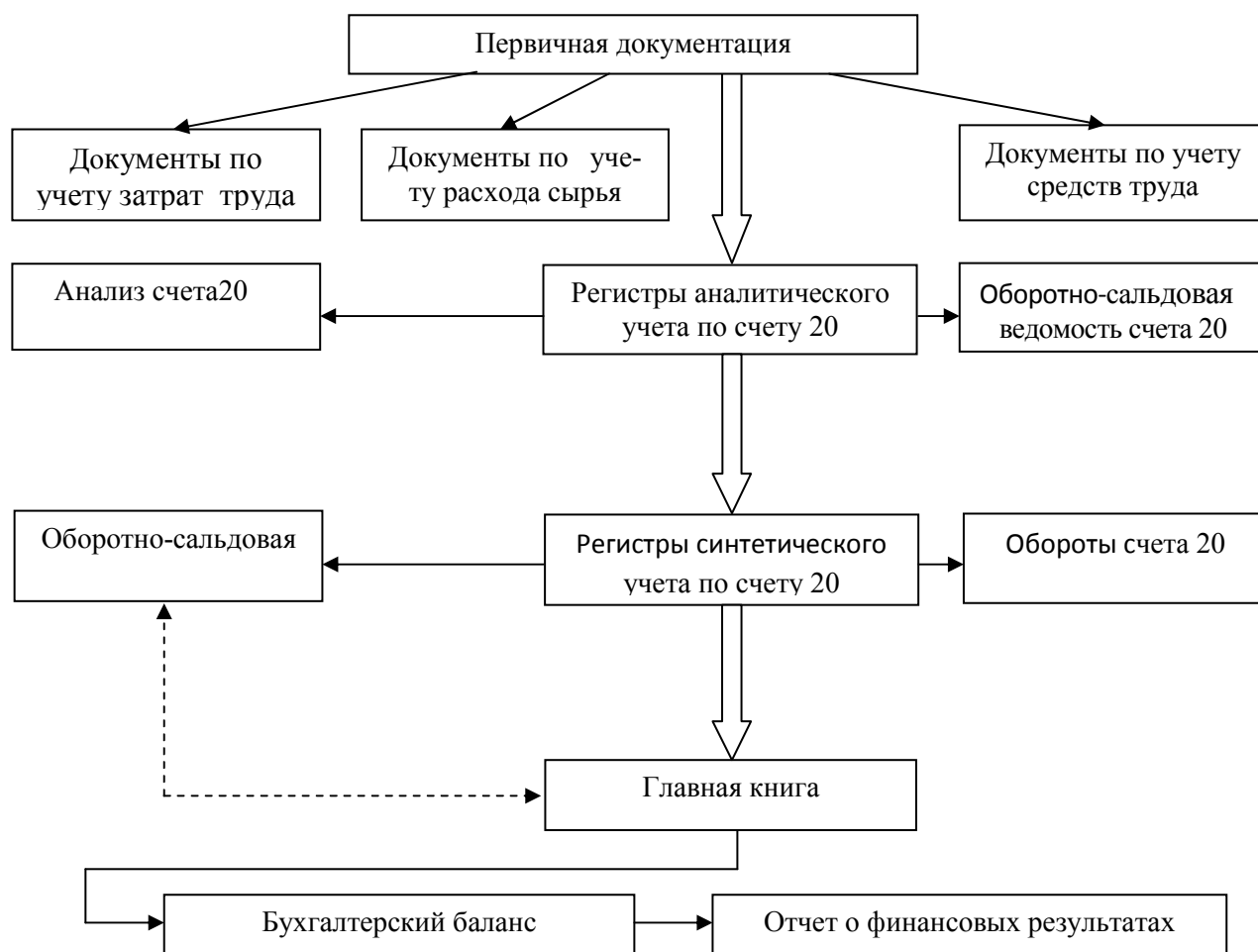


Рисунок 3.1 - Схема учета затрат на производство продукции по счету 20 «Основное производство» в ОАО «Гамбринус»

Для документального оформления учета продажи продукции в ОАО «Гамбринус» используется товарная накладная (форма № ТОРГ-12). Накладную выписывают в 2 экземплярах:

- первый экземпляр передают на склад для отпуска продукции;
- второй экземпляр передают получателю продукции.

Кладовщик отпускает продукцию со склада на основании накладной и доверенности, выписанной на имя получателя. Оформленную накладную кладовщик, отпустивший продукцию, должен передать в бухгалтерию. На основании накладной бухгалтер ОАО «Гамбринус» отражает выбытие продукции.

Счета-фактуры выписывает бухгалтер или работник, уполномоченный на это приказом руководителя. Счет-фактуру оформляют в двух экземплярах:

- первый экземпляр передают покупателю (заказчику) продукции;
- второй экземпляр передают в бухгалтерию.

В ОАО «Гамбринус» первичными документами по оплате за продажу продукции выступают:

- счет на оплату;
- платежное поручение;
- выписка банка по расчетному счету.

Также в ОАО «Гамбринус» происходит оплата денежных средств за продукцию через кассу организации. В данном случае составляется приходный кассовый ордер .

Федеральный закон от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» предусматривает и разрешает использование организациями не унифицированных форм бухгалтерского учета, которые должны быть закреплены в организации.

3.2 Синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции пивоварения в организации

В ОАО «Гамбринус» для учета затрат на производство продукции пивоварения используют попередельный метод учета затрат.

Попередельный метод учета затрат используется в производстве пивоварения, так как чаще всего такой метод используют, где продукт изготавливается на основе физико-химических преобразований исходного сырья в условиях кратковременного технологического цикла и последовательных стадий обработки (переделов).

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности в ОАО «Гамбринус» учет затрат на производство продукции пивоварения ведется на счете 20 «Основное производство».

Прежде всего, рассмотрим синтетические счета, которые предназначены для учета ОАО «Гамбринус» расходов, подлежащих включению в состав текущих издержек производства или обращения. Это счета третьего раздела Плана счетов, именуемого «Затраты на производство»:

Счет 20 «Основное производство»;

Счет 23 «Вспомогательные производства»;

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»;

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»;

Счет 28 «Брак в производстве»;

Счет 97 «Расходы будущих периодов»;

и счета четвертого раздела Плана счетов:

Счет 44 «Расходы на продажу».

На рисунке 3.2 представим регистры аналитического и синтетического учета, формируемых в ОАО «Гамбринус» по счету 20 «Основное производство».

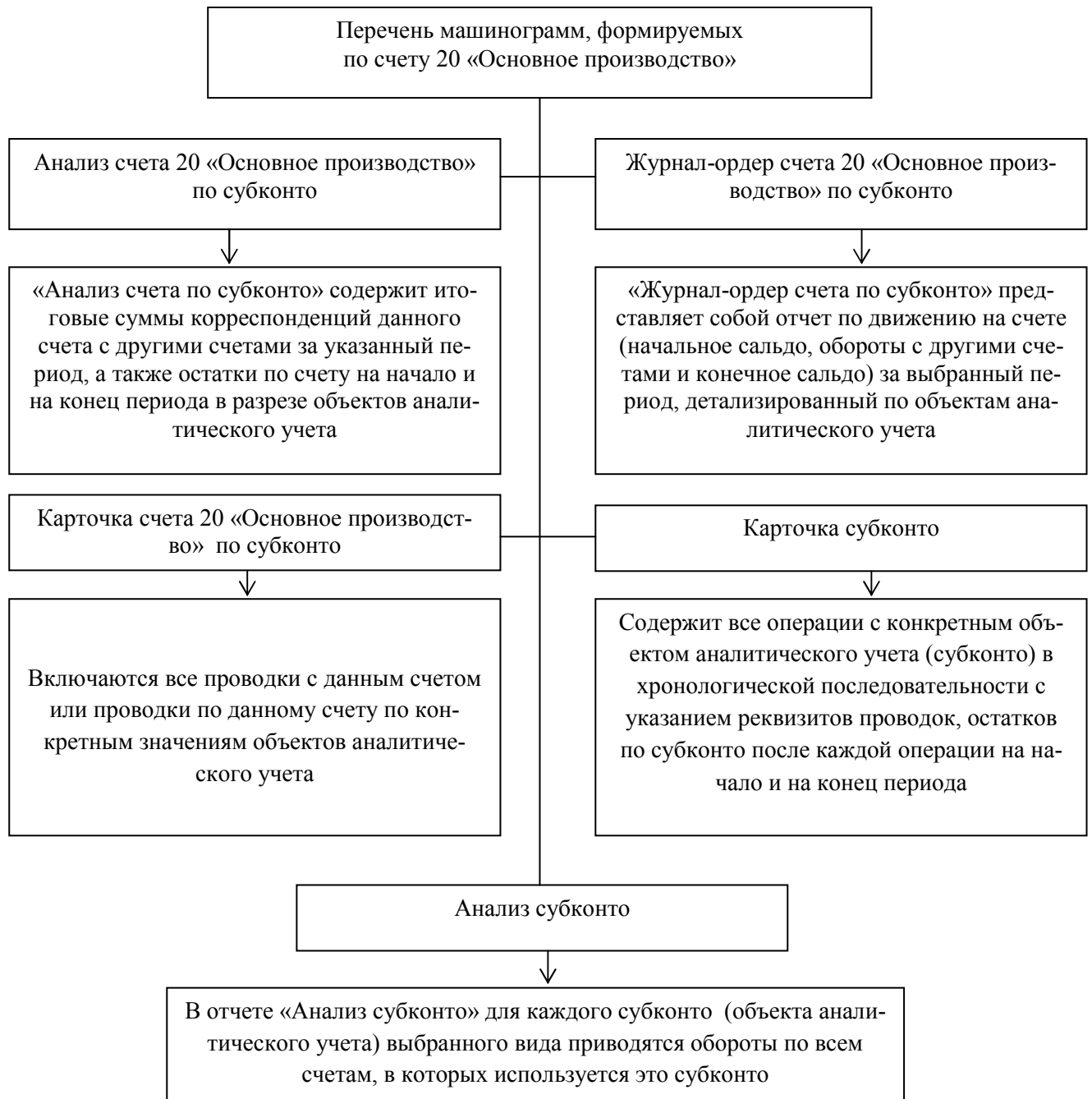


Рисунок 3.2 - Регистры аналитического учета, формируемые ОАО «Гамбринус» по счету 20 «Основное производство»

В ООО «Гамбринус» автоматизированный учет затрат и себестоимости продукции пивоварения, применяется программа 1С: Бухгалтерия, 8.0. Программа формирует регистры учета автоматически.

Отчет «Журнал-ордер и ведомость по счету» представляет собой отчет по движению на счете (начальное сальдо, обороты с другими счетами, конеч-

ное сальдо), детализированный по датам (периодам) или по проводкам (операциям). Вариант детализации отчета:

- Проводка – каждая строка отчета соответствует проводке;
- Операция – каждая строка отчета соответствует операции.

В зависимости от того, установлен режим вывода корреспонденций со счетами по дебету или по кредиту, отчет будет называться «Ведомость» или «Журнал-ордер». Если выбраны оба варианта, то отчет будет называться «Журнал-ордер» или «Ведомость по счету». Строки отчета располагаются в хронологическом порядке.

Отчет «Анализ счета 20» содержит обороты счета с другими счетами за выбранный период. Анализ счета представляет собой таблицу, в которой содержатся обороты счета с другими счетами за указанный период. Данный отчет можно сформировать в разрезе субсчетов и субконто или в разрезе по корреспондирующим счетам и субконто.

Отчет «Анализ счета 20 по датам» используется, когда необходимо получить обороты по счету 20 на каждую дату определенного периода. Отчет представляет собой таблицу, где на каждую дату, в течении которой проводились операции со счетом, содержатся обороты счета с другими счетами, суммарные обороты, сальдо на начало и на конец даты.

Отчет «Обороты счета 20 (Главная книга)» используется для вывода оборотов и остатков счета за каждый месяц. Он может быть очень полезен при подведении итогов и составлении отчетности. Кроме того, в этом отчете можно установить, должны ли выводиться остатки на начало и конец периода, суммарные обороты за период и обороты с другими счетами до дебету и кредиту данного счета. Отчет представлен в виде таблицы, каждая строка которой содержит обороты по счетам за месяц.

Отчет «Анализ счета 20 по субконто» содержит итоговые суммы корреспонденции данного счета с другими счетами за указанный период, а также остатки по счету на начало и на конец периода в разрезе объектов аналитического учета с детализацией по дням, неделям, декадам, месяцам, кварталам

или годам. Этот отчет может быть сформирован только для счетов, по которым ведется аналитический учет.

В отчете «Анализ субконто» для каждого субконто (объекта аналитического учета) выбранного вида приводятся обороты по всем счетам, в которых используется это субконто, а также развернутое и свернутое сальдо. Параметры использования субконто могут заполняться в зависимости от того, по каким видам субконто ведется аналитический учет.

В отчет «Карточка счета 20» включаются все проводки с данным счетом или проводки по данному счету по конкретным значениям объектов аналитического учета. Кроме того, в карточке счета показываются остатки на начало и на конец периода, обороты за период и остатки после каждой проводки. Если для указанного счета ведется аналитический учет, можно сформировать карточку, отражающую проводки по данному счету только с конкретными объектами аналитического учета (субконто).

Чтобы проанализировать обороты между одним или всеми субконто одного вида, и одним или всеми субконто другого вида, можно воспользоваться отчетом «Обороты между субконто».

Для счетов, по которым ведется аналитический учет, можно получить разбиение остатков и оборотов по конкретным объектам аналитического учета. Соответствующий отчет называется «Оборотно-сальдовая ведомость по счету 20».

Все перечисленные отчеты могут быть сформированы за месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев, год, два года и т.д.

На организацию учета затрат, на выбор счетов для их учета влияет содержание деятельности организации, его технологические аспекты и организационная структура. В ОАО «Гамбринус» калькуляция счетов и их учёт ведётся в соответствии с выполнением нескольких условных этапов.

На данном этапе осуществляется первичная регистрация издержек, связанных с осуществлением процесса производства и реализации. При этом в ОАО «Гамбринус» соблюдаются требования полноты включения расходов

(наличия первичного документа и своевременной регистрации факта хозяйственной деятельности), правильности и обоснованности отражения расходов на затратных счетах, о чем уже говорилось выше.

Прямые расходы в момент их возникновения на основании первичных документов в ОАО «Гамбринус» подлежат отражению по дебету калькуляционных счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Для определения себестоимости продукции или услуг вспомогательных производств соответствующие затраты в ОАО «Гамбринус» группируются на счете 23 «Вспомогательные производства», по экономическому содержанию соответствующему счету 20 «Основное производство».

На этом же этапе собираются и косвенные затраты, которые подлежат предварительному учету на собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Аналитический учет расходов на этих двух счетах в организации ведется в разрезе структурных подразделений организации и в разрезе статей сметы. Статьи сметы, в свою очередь, предусмотрены выше упоминавшимися отраслевыми методическими указаниями.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» в ОАО «Гамбринус» учет затрат ведется по укрупненным позициям:

- расходы на управление предприятием;
- общехозяйственные расходы;
- налоги, сборы и отчисления;
- заработная плата аппарата управления организацией;
- командировки и перемещения;
- амортизация основных средств и их содержание;
- охрана труда;
- подготовка кадров;

- организованный набор рабочей силы и другие расходы.

Для учета расходов, произведенных в отчетном месяце, но не подлежащих включению в себестоимость продукции текущего периода, в организации используется счет 97 «Расходы будущих периодов». На этом счете учитываются расходы до наступления соответствующих периодов, в себестоимость продукции которых они должны быть включены. В состав этих расходов входят: расходы по освоению новых видов продукции, абонементная плата за телефон, радио, Интернет, кабельное телевидение, оплаченная вперед, или арендная плата и пр. Расходы такого вида называются единовременными, а счета, на которых они учитываются, - отчетно-распределительными.

Распределение услуг вспомогательного производства ОАО «Гамбринус».

На этом этапе производится в ОАО «Гамбринус» распределение затрат вспомогательных производств по назначению после окончания отчетного периода. Себестоимость продукции и услуг вспомогательных производств включается в состав расходов по обслуживанию и управлению производством, то есть фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отраженная по дебету счета 23 «Вспомогательные производства», списывается с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства». В принципе, при сложной производственной структуре, при методически правильном построении учета счет 23 «Вспомогательные производства» закрыться в дебет счета 20 «Основное производство» не может. Процесс, как правило, осуществляется только через собирательно-распределительный счет 26 «Общехозяйственные расходы», опосредованно.

Распределение затрат вспомогательных производств между потребителями на предприятии осуществляется в специальном расчете (ведомости) пропорционально количеству выпущенной продукции (объему работ, услуг) на основании данных счетчиков и других измерителей.

Расходы будущих периодов в ОАО «Гамбринус» списываются с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» в доле, относящейся к отчетному периоду.

Распределение косвенных расходов в ОАО «Гамбринус».

Сам механизм расчета на данном этапе несложен, но его трудоемкость данного этапа зависит от количества номенклатурных позиций производимой продукции, разнообразия видов деятельности, то есть от количества объектов калькулирования в организации.

Накладные расходы, прежде всего, подлежат распределению между выпущенной продукцией и остатками незавершенного производства. При этом предприятие распределяет затраты пропорционально их нормативной величине.

Базой для распределения затрат на производство продукции пивоварения могут быть:

- заработная плата работников;
- затраты на обработку без стоимости сырья;
- прямые затраты;
- количество отработанных человеко-часов;
- масса или объем выработанной продукции пива и др.

Для в ОАО «Гамбринус» служит заработная плата работников.

При выборе способа распределения накладных расходов бухгалтер организации руководствуется следующим принципом: результаты распределения должны быть максимально приближены к фактическому потреблению ресурсов на данную единицу затрат, что оказывает влияние на достоверность определения их себестоимости и в конечном итоге на прибыль организации. Кроме того, выбранный способ соответствует существующим на предприятии производственным (технологическим) процессам, а также должен быть простым и нетрудоемким.

В ОАО «Гамбринус» аналитический учет затрат по счету 20 «Основное производство» ведут в Производственном отчете, произвольной формы. В

первом разделе отчета учитывают все затраты с группировкой по статьям и с указанием корреспондирующих счетов.

Во втором разделе отчета отражают выход продукции по видам (количество, сумма).

Учет затрат ведут по таким статьям:

- заработная плата;
- отчисления на социальное страхование;
- топливо и электроэнергия;
- амортизация основных средств;
- услуги вспомогательных производств;
- прочие затраты.

На статью «Зарботная плата» относят затраты на оплату труда производственных рабочих, непосредственно занятых в процессе производства, на эту статью относят и премии за производственные результаты по итогам работы, надбавки к тарифным ставкам и окладам.

Начисленная заработная плата оформляется корреспонденцией:

дебет счета 20 «Основное производство»

кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Вместе с начисленной заработной платой рассчитываются суммы отчислений в государственный внебюджетный фонд: ФСС РФ, ПФРФ, ФФОМС по установленному ПФ РФ – 22%, ФСС РФ – 2,9%, ФФОМС – 5,1%, проценту от суммы начисленной заработной платы.

Отчисления включаются в себестоимость продукции и относятся в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счета 69.1 «Расчеты по социальному страхованию», 69.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению», 69.3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Сырье занимает в затратах производства наибольший удельный вес и отпускается в производство на основании документов по фактической себестоимости.

Списание материалов оформляется корреспонденцией:

дебет счета 20 «Основное производство»

кредит счета 10 «Материалы».

Топливо (газ, пар), электроэнергия, используемые на технологические цели для производства получают со стороны или вырабатывают у себя на производстве и отражают в учете корреспонденцией:

дебет счета 20 «Основное производство»

кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Основанием для отнесения сумм начисленных амортизационных отчислений служат данные «Ведомости начисления амортизации»:

дебет счета 20 «Основное производство»

кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

Услуги вспомогательных производств списывают на потребителей услуг корреспонденцией:

дебет счета 20 «Основное производство»

кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

К прочим затратам относят расходы оплаченные наличными деньгами из кассы, подотчетными лицами, налоги, сборы и другие. Суммы этих расходов записывают в Производственный отчет месячными итогами. Их группируют по дебетуемым счетам и статьям затрат в листках расшифровках:

дебет счета 20 «Основное производство»

кредит счетов 50 «Касса», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 68 «Расчеты по налогам и сборам» и другие.

Схема бухгалтерских проводок по учету затрат на производство продукции пивоварения, представлена в таблице 3.2.

Таблица 3.2 - Журнал хозяйственных операций по учету затрат на производство продукции пивоварения, июнь 2016г.

п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс. руб.	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			дебет	кредит	
	2	3	4	5	6
	Начислена заработная плата работникам основного производства	194086	20	70	Табель учета рабочего времени
	Начислено органам социального страхования и обеспечения	59157	20	69	Бухгалтерская справка
	Списаны материалы на производство продукции	44949	20	10	Ведомость расхода материалов (сырья)
	На себестоимость продукции пивоварения списано сырье, используемое в производстве продукции пива	321653	20	10	Накладная
	Начислена амортизация по основным средствам	30419	20	02	Ведомость начисления амортизации
	Оказаны услуги вспомогательного производства	1030	20	23	Акт выполненных работ
	Списываются на затраты расходы обслуживающих организаций	5012	20	76	Акт выполненных работ
	Отражается стоимость брака	-	28	20	Акт на выбытие
	Распределены и списаны на затраты общехозяйственные расходы	39832	20	26	Бухгалтерская справка
0	На себестоимость продукции отнесена стоимость работ, услуг, выполненных сторонней организацией	9520	20	60	Акт выполненных работ
1	Оприходована готовая продукция (пиво) по плановой себестоимости	105023	43	20	Ведомости движения продукции
	ИТОГО	810681			

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражается выход продукции пивоварения в ОАО «Гамбринус». В целом по ОАО «Гамбринус» учет затрат и выхода пива ведут в книге учета затрат где собираются затраты по каждому месяцу в разделе корреспондирующих счетов. После сверки данных

книги с другими регистрами данные переносятся в Главную книгу, которая ведется на машинном носителе.

В таблице 3.2 представим анализ счета 20 «Основное производство».

дебет счета 20 «Основное производство»,

кредит счета 01 «Основные средства» Стоимость основных средств, которая списана на производственные расходы сразу после принятия этих основных средств к учету.

Дебет счета 20 «Основное производство»,

кредит счета 02 «Амортизация основных средств» - со счета 02. Амортизация Основных средств, используемых для производственных целей;

дебет счета 20 «Основное производство»,

кредит счета 10 «Материалы» - со счета 10. Стоимость сырья, списанного в производство продукции пивоварения.

Со счета списана плановая себестоимость готовой продукции на счет 43 «Готовая продукция»:

дебет счета 43 «Готовая продукция»,

кредит счета 20 «Основное производство».

Теперь посмотрим, какие расходы собраны на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

На счет отнесены 26 «Общехозяйственные расходы» следующие расходы:

- с кредита счета 02 «Амортизация Основных средств» амортизация Основных средств, используемых в общехозяйственных целях;

- с кредита счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - начислены страховые взносы на заработную плату работников организации;

- с кредита счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

- заработная плата работников организации;

- с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» подотчетные средства, израсходованные в общехозяйственных целях.

При закрытии счетов в конце месяца должны быть выполнены следующие записи:

дебет 20 «Основное производство»,

кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы» отнесены общехозяйственные расходы на счет основного производства.

дебет 43 «Готовая продукция»,

кредит счета 20 «Основное производство»

В конце отчетного периода определяется фактическая себестоимость выпущенной продукции и рассчитываются калькуляционные разницы (таблица 3.3). Сумма калькуляционных разниц списывается методом «дополнительной проводки» или методом «красное сторно»

Таблица 3.3 - Расчет калькуляционных разниц по продукции пивоварения 2016 г.

№ п/п	Наименование продукции	Выход продукции, тыс. руб.	Плановая себестоимость, руб.		Фактическая себестоимость, руб.		Калькуляционная разница, руб.	
			Единицы продукции, руб.	Всей продукции, тыс. руб.	Единицы Продукции, руб.	Всей продукции, тыс. руб.	Единицы продукции	Всей продукции, тыс. руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Пиво	1568	520,0	815360	517,06	810753	-2,94	-4604

Рассчитав себестоимость продукции пива ОАО «Гамбринус» мы можем сделать следующий вывод: планируемая себестоимость производства пивоваренной продукции выше чем фактические затраты на производство, поэтому в конце отчетного периода возникает необходимость в отражении учета калькуляционной разнице методом «красное сторно»:

дебет счета 43 «Готовая продукция»,

кредит счет 20 «Основное производство»

3.3 Пути совершенствования учета затрат на производство продукции пивоварения в организации

Проанализировав организацию учета затрат и себестоимости продукции пивоварения в ОАО «Гамбринус» необходимо отметить недостатки и сформу-

лизовать собственные предложения по совершенствованию организации учета затрат и себестоимости продукции пива в ОАО «Гамбринус».

Немаловажным условием совершенствование учета в ОАО «Гамбринус» является применение единых унифицированных форм документов, поскольку на предприятии многие документы заменяют листы произвольной формы, начерченные от руки или устаревшей формы. В некоторых случаях основанием для начисления оплаты труда привлеченным работникам служат произвольные документы, так называемые «Акты приемки выполненных работ», в которых не указывается: где и какую конкретную работу выполнял привлеченный работник, конкретно какой объем работ выполнен, в каких единицах измерения, по каким расценкам начисляется заработная плата. Это снижает контроль за обоснованностью начисления оплаты труда, приводит к искажению себестоимости продукции, перерасходу фонда оплаты труда.

В ОАО «Гамбринус» документы по учету затрат на содержание основных средств фиксируют затраты по использованным средствам труда, которые выражаются начисленной амортизацией. К ним относятся «Ведомость начисления амортизации». Форма ведомости произвольная, в ней указывается наименование основных средств, сумма начисленной амортизации, корреспондирующий счет. В ведомости нет таких показателей как первоначальная стоимость основных средств, норма амортизации на полное восстановление. Этот недостаток в составлении документа не дает возможность проконтролировать правильность начисления амортизации по основным средствам. Затраты в результате такого учета могут быть занижены или завышены.

В конце каждого месяца, после подведения итогов, обороты переносят в сводный лицевой счет или сводный производственный отчет. В нем по каждой строке и графе суммируют соответствующие данные лицевых счетов подразделений. С этой точки зрения ведение сводных лицевых счетов весьма удобно, но при большом количестве объектов учета затрат и статей затрат эти регистры становятся довольно громоздкими. К тому же не очень удобно каждый месяц открывать новый сводный регистр аналитического учета. В связи с этим

мы можем предложить вести сводный аналитический учет затрат в на предприятии в специальных ведомостях многогранной формы, открываемых на целый год. Или необходимо максимально систематизировать затраты, чтобы минимизируя количество статей, можно было бы упростить методику расчета затрат, их распределения на отдельные виды продукции и в то же время получать необходимую информацию для управления себестоимостью.

Также необходимо отметить, что вариант распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов должен быть записан в Учетной политике ОАО «Гамбринус». На практике этого не сделано, поэтому необходимо порекомендовать предприятию отмечать наиболее важные пункты ведения бухгалтерского учета в Учетной политике ОАО «Гамбринус».

Рассчитав себестоимость продукции пива ОАО «Гамбринус» мы можем сделать следующий вывод: производство данной продукции является не убыточным, то есть фактическая себестоимость продукции ниже плановой себестоимости, что объясняется хорошо поставленным учетом затрат по производству пива в ОАО «Гамбринус». Но недостатком учета затрат является то, что в данной организации слишком сильно завышена плановая себестоимость единицы продукции, следовательно не целесообразно применение данного метода расчета себестоимости.

В связи с этим мы можем порекомендовать использовать систему «Стандарт-кост» (прототип нашего нормативного учета), так главным плюсом данного метода является то, что фактические показатели затрат всегда превышают нормативные, поскольку норма – это ставить задачи на будущее, помогать осуществлять эти задачи, минимальные затраты для данных условий, т.е. в действительности учет состоит в фиксации множества отклонений. Если же отклонений не возникало или фактические затраты меньше нормативных, то это значит, что была определена не предельно низкая норма затрат и ее нужно скорректировать.

Одним из важных путей улучшения бухгалтерского учета в ОАО «Гамбринус» считаем также введение дополнительного контроля за учетом затрат на производство и исчисление себестоимости пива. Необходимо усилить дис-

циплину бухгалтерской службы. Для своевременного поступления документов в бухгалтерию и четкой регламентации движения документов главный бухгалтер должен разработать график документооборота. Введение дополнительного контроля со стороны руководства предприятия мы считаем очень важным. Это означает просмотр руководителем бухгалтерских документов, изучение им нормативных актов, действующих в этой области. Такой подход позволит более рационально расходовать средства на все виды затрат при производстве продукции.

4 ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В ОАО «ГАМБРИНУС»

4.1 Анализ структуры и динамики себестоимости пивоваренной продукции

Анализ себестоимости продукции производится путем исследования динамики себестоимости продукции в целом и по элементам затрат, а также оценки структуры себестоимости. Непосредственной задачей анализа являются: проверка обоснованности плана по себестоимости, прогрессивности норм затрат; оценка выполнения плана и изучение причин отклонений от него, динамических изменений; выявление резервов снижения себестоимости; изыскание путей их мобилизации.

Таблица 4.1 – Анализ динамики и структура затрат на производство по элементам за 20014-2016 г

Наименование показателя	2014 г		2015 г		2016 г		2016 г в % к 2014 г
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	%
Материальные затраты	247821	43	301938	45	366602	45	148
Расходы на оплату труда	139768	24	164666	24	194086	24	139
Отчисление на социальные нужды	40622	7	49011	7	59157	7	146
Амортизация	21144	4	24362	4	30491	4	144
Прочие затраты	121618	22	134027	20	160417	20	132
Итого по элементам	574426	100	674004	100	810753	100	141

В состав себестоимости включается стоимость сырья, материалов, амортизационные отчисления, заработная плата производственного персонала и прочие денежные расходы. Снижение себестоимости продукции означает экономию овеществленного и живого труда и является важнейшим фактором повышения эффективности производства, роста накоплений.

Наибольшая доля в затратах на производство промышленной продукции приходится на сырье и основные материалы (43-45%), а затем на заработную плату (24%) и амортизационные отчисления (4%).

Сравнивая 2016 г. и 2014 г. мы видим следующее: материальные затраты в 2016 г на 48 % больше, чем в 2014 году, хотя объем производства продукции

в 2016 г. по сравнению с 2014 г. увеличился на 0,19%, что является не существенным увеличением, поэтому можно сделать вывод, что материальные затраты увеличились не в следствии увеличения объема производства, в следствии увеличения стоимости сырья и материалов используемых для производства продукции пивоварения. Затраты на оплату труда увеличились на 39% в 2016 г. по сравнению с 2014г., что так же связано с ростом расходов на оплату труда не связанным с увеличением производительности труда. Одновременно с увеличением расходов на оплату труда увеличились расходы на социальное страхование и социальное обеспечение на 46%. Увеличение суммы амортизации основных средств на 44% показывает, что в 2016 г. произошло существенное увеличение стоимости основных средств, используемых в производстве по сравнению с 2014 г. прочие затраты так же возросли на 32%.

4.2 Совершенствование исчисления себестоимости продукции

Выпуск готовой продукции из производства означает завершение не только технологического процесса производства продукции, но и всех предусмотренных технологическим процессом процедур: контроля качества, маркировки, упаковки и т.д. вплоть до оприходования готовой продукции на склад. В бухгалтерском учете выпуск готовой продукции отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция». Если организацией принят учет выпуска продукции традиционным методом (по фактической себестоимости), то дебет счета 43 корреспондирует с кредитом счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» либо 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» по фактической себестоимости произведенной продукции. В этом случае со счетов учета затрат списывается вся сумма затрат, накопленная за период (с учетом остатков на начало месяца), за исключением остатка незавершенного производства на конец месяца, расходов на брак и возвратные отходы (которые приходятся в оценке возможного использования). Движение готовой продукции за период и ее остаток на конец периода отражаются на счете 43 в оценке по фактической себестоимости.

Другим вариантом является учет выпуска продукции нормативным методом, при котором дебет счета 43 корреспондирует с кредитом промежуточного счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по нормативной (учетной) себестоимости, а разница между учетной и фактической себестоимостью списывается отдельным порядком. В этом случае движение готовой продукции за период и ее остаток на конец периода отражаются на счете 43 в оценке по нормативной (учетной) себестоимости.

Для организации бухгалтерского учета затрат нормативным методом необходимо выполнение следующей последовательности действий /2, с. 59/:

- предварительные (до начала производственного процесса) разработка и утверждение норм основных затрат (расхода основных и вспомогательных материалов, времени обработки деталей и т.п.) и смет расходов на обслуживание производства и управление;

- составление плановой калькуляции нормативной себестоимости каждого изделия (продукта, работы, услуги) на основе утвержденных норм затрат;

- своевременное (в течение всего месяца) выявление отклонений фактических расходов от норм, определение влияния этих отклонений на себестоимость и причин возникновения отклонений, устранение этих причин либо соответствующая корректировка норм (без чего эффективное применение нормативного метода учета как для целей бухгалтерского учета и отчетности, так и для целей управленческого учета и оперативного управления производством невозможно);

- учет (в течение всего месяца) фактических затрат;

- определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Среди причин отклонения фактических затрат от норм могут быть: устаревание или некачественная подготовка самих норм; замена материалов их аналогами, требующими нестандартной предпроцессной подготовки, иных условий обработки и т.п.; оплата работ, не предусмотренных технологическим процессом и др.

При установлении норм используются физические (количественные, натуральные) показатели, позволяющие определить расход сырья или материалов, рабочего времени, времени работы оборудования и т.п., необходимых для производства данного изделия. Эти физические нормы затем умножают на стоимость единицы данного физического измерителя (грамм, тонны, часа, киловатта и т.д.) и получают стоимостные нормы /1/. Например, умножением рабочего времени обработки на значение тарифной ставки рабочего определенного квалификационного уровня получают нормативное значение себестоимости по статье «Оплата труда». Если фактическое время обработки превышает норму или привлекаются рабочие более высокой квалификации, то фактические затраты на оплату труда превышают нормативные, но норма при этом корректироваться не будет.

Составляющие накладных расходов в физических показателях нормировать трудоемко и нецелесообразно: например, весьма затруднительно определить количественную норму расхода канцелярских товаров, коммунальных услуг по содержанию офиса и т.п. В связи с этим, нормы накладных расходов даются, как правило, в денежной оценке, которая также может называться лимитом (лимиты затрат на приобретение хозинвентаря, на уборку территории и т.д.). Хотя и в части накладных расходов их важнейшие составляющие могут нормироваться в количественном значении (расход электроэнергии и др.) (Нормирование само по себе является сложнейшим видом деятельности, для которого разработаны собственные закономерности, принципы, методы и т.д. Рассмотрение порядка разработки или корректировки норм и нормативов, смет и лимитов не является предметом настоящего издания). Нормирование само по себе является сложнейшим видом деятельности, для которого разработаны собственные закономерности, принципы, методы и т.д. Рассмотрение порядка разработки или корректировки норм и нормативов, смет и лимитов не является предметом настоящего издания.

Учет нормативным методом с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или без него. Влияние выбранного метода на оценку показателей бухгалтерской отчетности

Инструкцией по применению Плана счетов счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения данных о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Учет на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» должен осуществляться следующим образом:

дебет счета 40 кредит счетов 20, 23 или 29 — на сумму фактической производственной себестоимости выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (по всему объему продукции данного вида, изготовленной за период);

дебет счета 43 или 90 (Счет 90 используется в случае учета нормативным методом выпуска работ или услуг) Счет 90 используется в случае учета нормативным методом выпуска работ или услуг. кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — на сумму нормативной (плановой) себестоимости произведенной продукции, сданных работ или оказанных услуг (по всему объему продукции данного вида, изготовленной за период).

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на 1-е число каждого месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости выпущенной из производства продукции, сданных работ или оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости (далее для краткости будем называть «отклонение»). Экономия, то есть превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, сторнируется:

дебет счета 90 кредит счета 40 — на сумму отклонения красным;

перерасход, то есть превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывается дополнительной записью:

дебет счета 90 кредит счета 40 — на сумму отклонения.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет. В данном случае существенным является условие, что списание отклонения не зависит от наличия и объема операций по отгрузке и оплате продукции: сумма отклонения целиком присоединяется к себестоимости реализованной за период продукции, то есть списывается на счет 90, а не распределяется между остатком готовой продукции на конец периода и реализованной за период продукцией.

Причины различия финансовых результатов заключаются именно в том, что вся величина отклонения списывается в дебет счета 90, то есть целиком включается в себестоимость реализованной продукции. Если фактическая себестоимость единицы продукции превышает ее нормативную себестоимость, то при нормативном методе учета себестоимость всей реализованной продукции будет выше. Причем, чем больше фактическая себестоимость отличается от нормативной и чем больше нереализованной готовой продукции остается на складе, тем больше будет различаться размер прибыли, исчисленной двумя разными методами, и тем ниже будет денежная оценка остатка готовой продукции на складе. И наоборот, если фактическая величина себестоимости единицы продукции меньше нормативной, то есть в случае отрицательного отклонения (экономия фактических затрат по сравнению с нормативом) ситуация будет противоположной: прибыль от реализации продукции при нормативном методе учета будет больше, чем при учете по фактической себестоимости, а денежная оценка остатка нереализованной продукции — выше.

Система нормативного определения затрат больше всего подходит организации, чья деятельность состоит из ряда одинаковых или повторяющихся операций. Поэтому ее использование для нашего примера, так как операции часто имеют циклический характер. Система нормативного учета затрат может быть применена организацией, которая производит разнообразные товары и производственный цикл которой состоит из ряда последовательных операций. К примеру, если на фабрике применяются пять видов операций, то на их

основе можно производить широкий ассортимент различных товаров. Иными словами, можно произвести много разнообразных товаров, применяя небольшое количество операций. Поэтому нормативные издержки следует применять к повторяющимся операциям. Нормативные издержки продукта вычисляются простым сложением нормативных затрат на все операции, необходимые для производства товара.

Таблица 4.2 – Расчет себестоимости 1 тыс.дкл. продукции

Показатель	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2014 г. к 2016 г. %
Фактические затраты, тыс. руб.	574426	674004	810753	141
Количество продукции, тыс. дкл.	1565	1567	1568	100,19
Себестоимость единицы продукции, тыс. руб.	367,04	430,12	517,06	140,87
Себестоимость 1 л, руб.	36,7	43,01	51,71	140,87

Себестоимость единицы продукции увеличилась в 2016 г. на 40,87% по сравнению с 2014 г.

дебет счета 43 кредит счета 40 — 705600 руб. списана нормативная себестоимость произведенной продукции (1568 ед. х 450 руб.);

дебет счета 40 кредит счета 20 — 810753руб. списаны фактические затраты на производство продукции;

дебет счета 90.2 кредит счета 40 — 105153руб. отражено отклонение фактических затрат от нормативной себестоимости продукции (810753 руб. — 705600 руб.);

При использовании в учете варианта оценки т.к. по нормативной себестоимости сумма превышения фактических затрат над нормативными признается расходами отчетного периода.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Целью выпускной квалификационной работы было изучение учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции пивоварения в ОАО «Гамбринус». Для достижения поставленной цели в выпускной квалификационной работе выполнены следующие задачи:

- рассмотрены теоретические аспекты учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции пивоварения;
- дана подробная организационно-экономическая и правовая характеристика организации;
- изучен порядок учета затрат на производство продукции пивоварения;
- изучен порядок расчет себестоимости продукции пивоварения;
- на основе проведенного исследования сделаны обоснованные выводы и внесены предложения по совершенствованию учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции.

Как показало изучение и обобщение методологии и практики, на современном этапе в систему бухгалтерского учета включаются финансовый и управленческий учет. Анализ позиций ряда ученых-экономистов и практиков показал, что нет единого подхода к определению управленческого учета и его связи с учетом затрат на производство продукции.

В настоящее время ОАО «Гамбринус» – стабильно развивающееся предприятие, обеспеченное всей необходимой инфраструктурой. На заводе установлена информационная локальная вычислительная сеть, системы автоматизированной обработки информации и контроля качества. В 2016 году предприятие произвело более 1,5 млн декалитров пива при производственной мощности 2 млн декалитров в год. Темп роста объемов производства к уровню 2013 года составил 112,4%. По итогам 2016 года предприятие перечислило в бюджеты всех уровней налогов на сумму более 288 млн. рублей, в том числе в региональный бюджет в качестве акциза на сумму более 176 млн. рублей.

Показателем роста эффективности деятельности экономического субъекта можно назвать более высокий рост выручки по отношению к росту себестоимости, который составил 44,7% по сравнению с ростом себестоимости (43,1%). Как видно из таблицы, чистая прибыль за анализируемый период выросла с 4 409 тыс. руб. до 57924 тыс. руб.

Финансовое состояние экономического субъекта, его устойчивость во многом зависят от соотношения собственных и заемных средств и оптимальности структуры активов предприятия, в первую очередь – от соотношения основных и оборотных средств, а также от уравновешенности отдельных видов активов и пассивов предприятия.

Чтобы охарактеризовать эффективность использования материальных ресурсов, используется система обобщающих и частных показателей. Анализ эффективности использования собственного и заемного капитала делает возможным оценку текущего и перспективного финансового состояния организации, обоснование темпов развития организации, выявление доступных источников средств и оценку рациональных способов их мобилизации, а также составить прогноз положения предприятия на рынке капиталов.

Анализ коэффициентов финансовой устойчивости позволил сделать вывод о том, что в организации наблюдается коэффициент ниже нормального значения, что говорит о неустойчивом положении экономического субъекта.

Анализируя движение денежных потоков можно сделать вывод о том, что по инвестиционной деятельности связано с перевооружением производства. Движения денежных средств по финансовой деятельности в 2015-2016 гг. отсутствуют.

Бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией как самостоятельным структурным подразделением под руководством главного бухгалтера. Бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной форме учета с применением компьютерной программы «1С». Организация использует типовые формы первичных документов, утвержденные Госкомстатом России и содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной докумен-

тации. Формы, не содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утверждаются директором отдельным приказом.

Учет затрат на производство на ОАО «Гамбринус» осуществляется по попередельному методу.

Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется в связи с комплексным использованием сырья, материалов. В этом случае возникает необходимость распределения затрат между марками продукции. Продукцию разных сортов переводят в условную единицу с помощью системы коэффициентов. Длительный цикл производственного процесса, многочисленные преобразования продукта в ходе технологического процесса, смена единицы измерения объемных показателей с килограммов на литры приводят к необходимости использования условной единицы измерения.

Попередельный метод учета используется с элементами нормативного метода, так как по каждому виду продукции разрабатывается нормативная калькуляция на одну калькуляционную единицу в натуральных и стоимостных показателях.

Полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат исходным материалом в следующем переделе. .

Себестоимость единицы каждого вида готовой продукции калькулируют на основе норм затрат.

Таким образом, основное правило попередельного метода состоит в том, что учет затрат ведется по переделам (процессам), а внутри них - по статьям калькуляции и видам продукции. Прямые затраты учитываются по каждому переделу, а косвенные - по цеху, производству, предприятию в целом, с последующим распределением между себестоимостью продукции переделов, согласно принятым базам распределения.

В качестве предложений по совершенствованию учета затрат на производство мы предлагаем:

- вести сводный аналитический учет затрат в хозяйствах в специальных ведомостях многогранной формы, открываемых на целый год.

- вести ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам, ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд, ведомость расчета амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд.

- введение дополнительного контроля за учетом затрат на производство и исчисление себестоимости пива. Необходимо усилить дисциплину бухгалтерской службы.

Рассчитав себестоимость продукции пива ОАО «Гамбринус» мы можем сделать следующий вывод: производство данной продукции является не убыточным, то есть фактическая себестоимость продукции ниже цены реализации, что объясняется хорошо поставленным учетом затрат по производству пива в ОАО «Гамбринус». Но недостатком учета затрат является то, что в данной организации слишком сильно завышена плановая себестоимость единицы продукции, следовательно на сколько целесообразно применение данного метода расчета себестоимости.

В связи с этим мы можем порекомендовать использовать систему «Стандарт-кост» (прототип нашего нормативного учета), так главным плюсом данного метода является то, что фактические показатели затрат всегда превышают нормативные, поскольку норма – это ставить задачи на будущее, помогать осуществлять эти задачи, минимальные затраты для данных условий, т.е. в действительности учет состоит в фиксации множества отклонений. Если же отклонений не возникало или фактические затраты меньше нормативных, то это значит, что была определена не предельно низкая норма затрат и ее нужно скорректировать.

Счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» применяется для проведения сумм плановой себестоимости продукции, выпущенной предприятием, а также для отражения операций по себестоимости продукции по факту. Благодаря специфике, использование счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» осуществляется, как правило, на предприятиях, которые занимаются серийным про-

изводством продукции и товаров с большим количеством различных наименований

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 30.12.2015).
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 28.12.2014).
3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 (в ред. от 01.09.2014) .
4. Правило (стандарт) N 1. Цель и основные принципы аудита, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
5. Правило (стандарт) N 2. Документирование аудита, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
6. Правило (стандарт) N 3. Планирование аудита, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
7. Правило (стандарт) N 4. Существенность в аудите, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
8. Правило (стандарт) N 5. Аудиторские доказательства, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
9. Правило (стандарт) N 16. Аудиторская выборка, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
10. Правило (стандарт) N 17. Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

11. Правило (стандарт) N 20. Аналитические процедуры, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
12. Правило (стандарт) N 26. Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
13. Правило (стандарт) N 27. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
14. Правило (стандарт) N 29. Рассмотрение работы внутреннего аудита, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
15. ФСАД 1/2010. Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
16. ФСАД 7/2011. Аудиторские доказательства, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» Абдукаримов И.Т. Отчет о финансовых результатах - основной источник для мониторинга и анализа финансовых результатов // Социально-экономические явления и процессы. 2014. № 1 (047). С. 9-19.
17. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. М.: Дело и сервис, 2004. 464 с.
18. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. — 4 изд., перераб. и доп. — М.: ФИЛИНЪ, 2011. — 528 с.
19. Богатая И.Н. Аудит: учеб. пособие / И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. — 4-е изд., перераб. и доп. — Ростов н/Д : Феникс, 2009. — 501 с.

20. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 25. С. 2 - 17.
21. Выхрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студентов вузов обучающихся по экон. специальностям/М.А. Вахрушина. — 3-е изд., доп. и пер. - М.: Омега-Л, 2004. - 576 с.
22. Ефимова О. В. Финансовый анализ. - М.:Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. - 527 с.
23. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учёт: учеб. пособие. / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 368 с. – (Высшее образование).
24. Конев К.А. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2015. N 1. С. 12 - 24.
25. Крупченко Е.А. Аудит: Учеб. пособие / Е.А.Крупченко, О.И. Замыцкова.- Ростов н/Д.: «Феникс», 2008.- 314 с.
26. Кушнир. И.В. Аудит. Учебник / <http://be5.biz/ekonomika/a006/toc.htm>.
27. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. М., 2010. - 534 с.
28. Свиридова Н.В., Козлова Т.Н., Бадеева Е.А., Малахова Ю.В. Практикум по бухгалтерскому учету. - Специально для системы ГАРАНТ, 2010 г.
29. Сотникова Л. Аудит хозяйственных операций: методы и процедуры// Аудит и налогообложение — 2015. — № 8.
30. Селезнева Н. Н., Ионова А. Ф. Финансовый анализ. Управление финансами. М., 2006. -639 с.
31. Симоненко Л.Г. Значение пояснительной записки для результатов анализа финансового состояния предприятия // Вестник Астраханского государственного технического университета. 2008. № 4. С. 126-128.

32. Усатова Л.В., Арская Е.В., Сайчук С.Ю. Методологические основы анализа доходов, расходов и финансовых результатов // Белгородский экономический вестник. 2014. № 4 (72). С. 53-63.
33. Уткин Э. Финансовый менеджмент. Учебник для вузов. – М.: Издательство «Зерцало», 2008. – 428 с.
34. Хоружий Л.И., Расторгуева Р.Н., Алборов Р.А., Постникова Л.В. Бухгалтерский учет/ Учебник. – М.: КолосС, 2004 – 511с.
35. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2010. - 288 с.
36. Балабанов И.Т. Финансовый менеджмент. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 224 с.
37. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Бухгалтерский управленческий учет Ч-3, . Бухгалтерская финансовая отчетность: Учебник . 4-ое издание - М.: Финансы и статистика, 2003.-408 с.
38. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99(утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н).
39. Соколов Я.В. Учет затрат: от истории к практике// Бухгалтерский учет. – 2005. - №6. – с.44-47
40. Шундалов Б.Н. Статистика АПК: учебное пособие для студентов для высших сельскохозяйственных вузов учебных заведений по экономическим специальностям/ Б.Н. Шундалов. - Минск: ИВЦ Минфина. – 2008.
41. Экономика и статистика фирм/ Под редакцией Ильенковой С. Д. – М.: Финансы и статистика, 2009.
42. Юсуфов, А.М. Практикум по экономическому анализу: учебное пособие/ А.М. Юсуфов. – М.: Инфра-М, 2008.

