# **Учет затрат на производство**

# **2013**

**Вернуться в каталог готовых дипломов и магистерских диссертаций –**

[**http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml)

# **Введение**

себестоимость затраты прибыль

Любая организация нуждается в оперативной, достоверной и полной информации, позволяющей адекватно реагировать на изменения, происходящие как во внешней, так и во внутренней среде. Зарубежный опыт показывает, что данные бухгалтерского учета являются тем фундаментом, на основании которого принимаются обоснованные управленческие решения как в текущей деятельности, так и на перспективу. Изучение опыта западных компаний в области управленческого учета и применение его методов на практике с учетом национальных особенностей позволяют повысить эффективность управления в организациях, а значит, и их функционирования в целом.

Получение наибольшего эффекта с наименьшими затратами, экономия трудовых, материальных и финансовых ресурсов главная цель предприятия, т.к. конечной целью деятельности экономического субъекта является прибыль. Минимизация издержек ведет к повышению прибыли. Успех предприятия в этом направлении зависит от того, как решает оно вопросы снижения себестоимости продукции. Таким образом, учет затрат на производство является **актуальным** всегда, потому как влияет на конечный финансовый результат предприятия - прибыль.

Во времена плановой экономики вся система бухгалтерского учета в нашей стране строжайшим образом регламентировалась. Финансовая отчетность, включая отчетные калькуляции, в полном объеме предоставлялась только в государственные органы управления - министерства и ведомства, статистические и налоговые органы. Вследствие этого финансовый и производственный учет объединялись одним Планом счетов и до сих пор представляют собой единую систему учета.

С развитием рыночных отношений постепенно расширяется самостоятельность организаций. В этих условиях задача калькулирования - не только определить точную фактическую себестоимость изделия, но и позволить рассчитать такую себестоимость, которая могла бы дать определенную прибыль.

В новом Плане счетов предприняты шаги к дальнейшему разделению финансового и управленческого учета. Как и предыдущий, новый План счетов предусматривает возможность вести управленческий учет в рамках единой с финансовым учетом системы счетов или в самостоятельной системе счетов.

Поэтому **цель** дипломной работы - анализ бухгалтерского учета затрат, калькулирования и анализа себестоимости продукции на исследуемом предприятии.

|  |
| --- |
| [Вернуться в библиотеку по экономике и праву: учебники, дипломы, диссертации](http://учебники.информ2000.рф/index.shtml)  [Рерайт текстов и уникализация 90 %](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.shtml)  [Написание по заказу контрольных, дипломов, диссертаций. . .](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |

Из поставленной цели вытекают следующие **задачи**:

рассмотреть теоретические аспекты организации бухгалтерского учёта затрат на производство продукции;

проанализировать практику применения бухгалтерского учета компании;

проанализировать себестоимость продукции по элементам затрат;

разработать рекомендации по улучшению финансовых результатов компании.

**1. Теоретические аспекты организации бухгалтерского учёта затрат на производство продукции в системе «Стандарт-кост»**

# **1.1 Понятие, состав, структура и классификация затрат на производство и себестоимости продукции в системе «Стандарт-кост»**

В настоящее время несоответствие функций учетно-информационной системы предприятия целям управления заключается в том, прочные связи и взаимодействия учетных служб с системой руководства и управления, как правило, отсутствуют. Причин этому несколько: это и отсутствие четко сформулированных запросов и требований системы управления к предоставляемой учетной информации, и недостаточность предоставляемой для целей управления оперативной аналитической информации.

Систему учета затрат определяют три взаимосвязанных элемента: учет затрат на производство; учет выхода готовой продукции; определение её себестоимости. Классификацию систем учета затрат на производство рассмотрим в таблице 1.

Таблица 1. Классификация систем учета затрат на производство

|  |  |
| --- | --- |
| Признак классификации | Системы учета затрат |
| Объекты группировки | Позаказная Попроцессная |
| Степень нормирования | Фактических затрат Нормативных затрат |
| Полнота охвата затрат | Полных затрат Частичных затрат |

В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации предусматривает по крайней мере два варианта организации учета затрат.

Первый из них - традиционный калькуляционный вариант, при котором калькулируется полная фактическая производственная себестоимость.

Второй вариант предполагает деление затрат на производственные (обусловленные ходом производственного процесса) и периодические (связанные более с длительностью отчетного периода).

Руководителям предприятий и организаций каждый день приходится принимать огромное количество управленческих решений, в том числе и в системе нормативного учета производства. Сама сущность нормативного учета предполагает наличие некоторых нормативных показателей, а также потребность в сравнении нормативных показателей с фактическими.

Выбор конкретных форм и методов организации управленческого учета на современном предприятии определяется как экономическими, юридическими, организационными, технико-технологическими и другими факторами, так и компетентностью его руководителей, их потребностями в той или иной управленческой информации, однако в системе нормативного учета управление по отклонениям присутствует практически повсеместно, даже в тех случаях, когда руководитель и сам не догадывается о том, что оно так называется.

Ключевым признаком и целью «управления по отклонениям» является оперативное сравнение основных плановых и фактических показателей для выявления отклонений между ними и определение взаимосвязи этих отклонений с целью воздействия на узловые факторы нормализации деятельности предприятия. Анализ отклонений (разница между нормативными и фактическими показателями) помогает, во-первых, установить места их возникновения, а во-вторых - определить ответственных лиц и степень их ответственности. Следует отметить, что на практике управление по отклонениям иногда используется и с куда более «приземленными» целями - например, когда руководителю нужно найти виноватых, в том случае, если отклонения оказываются ниже всех разумных пределов. Так или иначе, управление по отклонениям определяется как система деятельности, основанная на выявлении и доведении до сведения руководителей только тех сигналов, которые требуют их личного внимания.

Исторически метод нормативного метода учета берет свое начало от известных принципов научного менеджмента, предложенных Ф. Тейлором еще в начале XX века, а впоследствии он был развит Ч. Гаррисоном, Х. Гантом, Х. Эмерсоном и другими теоретиками научного менеджмента. Применение различных нормативов и норм, регламентирующих использование в производстве трудовых и материальных ресурсов, и предопределило возникновение и развитие системы нормативного учета затрат на производство.

Вопрос о том, какими должны быть отклонения, чтобы потребление ресурсов сводилось к минимуму не только в теории, но и на практике, очень сложен, и сводится к вопросу о том, какие должны быть сами нормативы, по которым эти отклонения рассчитываются. Именно нормы и нормативы обеспечивают информацией планирование так, что использование ресурсов чаще всего сводится к минимуму.

Основная причина широкого распространения системы нормативного метода учета и контроля за затратами заключается в росте потребности в регламентирующей производственные процессы нормативной информации о затратах для целей планирования, составления смет, оценки, анализа и управления предпринимательской деятельностью.

Система управления по отклонениям чаще всего используется на производствах с преобладающим циклом повторяющихся операций. В этом случае сумма издержек на производство исчисляется простым сложением нормативных затрат по всем операциям. Нормативные затраты общего выпуска продукции по каждой операции подлежат сравнению с фактическими. А выявляемые при этом отклонения говорят либо в пользу сложившихся методов организации производства, либо подчеркивают недостатки или произошедшие изменения в производственном процессе.

Данный способ хоть и отличается своей простотой, но всё же недостаточно удобен при текущем контроле постоянно нарастающих объемов производства в отчетном периоде. Контроль издержек на производство по такой схеме обеспечивает получение информации о затратах по окончании выпуска, а эта информация может быть уже несколько запоздалой для целей контроля и оперативного вмешательства в производственные процессы и своевременного устранения негативных причин и нежелательных последствий.

Для многих предприятий становится все более актуальной задача предотвращения неоправданных затрат, которых можно было бы избежать. Решением этой задачи стало появление в начале ХХ годов в США, а затем и в Европе системы «стандарт-кост», сравнивающей фактические затраты с нормируемыми. Учет затрат стал развиваться таким образом, чтобы администрация определяла не только затраты, но наиболее полно контролировала использование ресурсов предупреждая возникновение неоправданных затрат. Это привело к формированию Дж.А. Хиггисом концепции центров ответственности, в соответствии с которой затраты не только рассматривались в рамках всего предприятия, но и дифференцировались по центрам ответственности с назначением ответственных лиц.

По прошествии некоторого времени система «стандарт-кост» и учет по центрам ответственности переродились в метод «System in time» (точно во времени), авторами которого были Р.Д. Мак-Илхаттан, Р.А. Хауэлл и С.Р. Соуси. В основе анализа лежали проценты отклонений от графика работ и стандартов (норм). Таким образом, учет затрат сосредоточился не на конечном продукте производства, а непосредственно на производственном процессе.

Еще один способ организации управления по отклонениям, в основе которого лежит нормативный контроль производственных затрат на основе сопоставления норматива затрат на единицу изделия с фактическими по каждой операции, применяют в основном на массовых производствах, где все операции характеризуются большим постоянством.

Сложившаяся методология учета затрат, не отвечает новым вышеуказанным задачам и требованиям, предъявляемым к ней экономическими методами управления в условиях рынка. Ей присущи упрощения в учете, которые являются неоправданными в условиях рынка, создают видимость благополучия в работе подразделений, ведя к низкой степени достоверности, объективности, полезности информации о показателях себестоимости, мало обеспечивают контроль за издержками по носителям и местам их возникновения. Кроме того, сложившаяся методология учета не обеспечивает информационным механизмом быстрого и гибкого реагирования на изменения цен и оперативного анализа затрат с целью принятия управленческих решений для корректировки производственных программ (заданий).

Правильный выбор тех или иных методов учета и область их применения требуют определения содержания и научного обоснования их классификации, а также обобщения накопленного опыта в отечественной и зарубежной практике, критического анализа тех или иных методов и нормативной базы.

В экономической литературе отечественными учеными-экономистами уделено большое внимание методам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, но в основном для применения в различных отраслях промышленности. В этих исследованиях мало учитываются интересы производственного учета, обусловленные природно-экономическими, техническими и специфическими организационно-управленческими особенностями производства данной важной отрасли хозяйства.

Следует отметить, что до настоящего времени классификация методов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции является объектом дискуссии. Поэтому общепринятой классификации методов не выработано. В действующих положениях и инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции в производственных организациях, изданных в свое время министерствами и ведомствами, были перечислены три основных метода учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции: нормативный, попередельный и позаказный.

По способу познания предмета бухгалтерского учета в рамках производственной деятельности методы учета затрат целесообразно с целью выбора наиболее эффективной модели классифицировать по возможно применяемым организационным и техническим аспектам их практической реализации.

При первом варианте предполагается производственный (управленческий) учет затрат на производство вести в разрезе хозрасчетных подразделений, но по технологическим процессам и по статьям калькуляции, а сводный учет затрат - нарастающим итогом по хозрасчетным подразделениям. Для оперативного управления издержками в бухгалтерии хозяйства целесообразно вести дополнительно учет отклонений фактических затрат от их нормативов. Данный вариант управленческого учета может быть использован при коллективных формах организации и оплаты труда, а также при внедрении нормативного метода управления и контроля за издержками производства.

Второй вариант предполагает традиционный (позаказный) вариант постановки учета, в основе которого положен позаказный метод учета затрат на производство продукции.

Третий вариант учета издержек предполагает его организацию не только по отдельным объектам, но и в пределах каждого объекта - в разрезе технологических процессов (переделов) и классификационных по периодам времени производства затрат. Другими словами, в основе организации и технической основы метода познания, соизмерения и обобщения затрат в данном случае положен попроцессный (попередельный) метод учета затрат, а также учет и контроль этих затрат в пределах каждого классификационного технологического процесса производства и временной определенности фактов.

Так как изучаемый предмет является определяющим в формировании метода его познания, а предметом выступают затраты, произведенные на каждом этапе технологического процесса производства, то и методом познания этого предмета здесь должен стать попроцессный (попередельный) метод учета затрат. При получении урожая предметом выступает фактическая себестоимость продукции конкретных объектов производства.

Таким образом, на выбор и определение метода учета затрат влияют не только тип и характер производства, но и предмет учета, цели и задачи детального познания этого предмета в условиях рынка. С помощью попроцессного (попередельного) метода учета затрат можно определять, контролировать и анализировать себестоимость на уровне выполнения каждого этапа технологического процесса и себестоимость конкретных объектов калькуляции.

В связи с этим представляется возможным в случае попроцессного метода учета затрат в качестве объектов учета затрат использовать этапы (процессы) выполнения работ. Объектами учета затрат в пределах (в разрезе) каждого объекта производства должны стать этапы технологического процесса согласно технологическим картам выполнения работ и норм расходов. Такая постановка учета наконец будет отвечать таким важным требованием бухгалтерского учета, как сопоставимость учетных и плановых показателей.

Однако это несомненно ведет к значительному увеличению объектов учета затрат, но в то же время позволяет оперативно контролировать отклонения фактических затрат от их технологических норм, принимать управленческие решения не после завершения производственных процессов, а непосредственно при их осуществлении. Недостатком указанной модели производственного учета является то, что он не устраняет дублирование при своде данных и пассивной работы бухгалтерской службы.

По степени эффективности из приведенных моделей на первом месте можно поставить первый вариант (рис. 1). По сложности внедрения и трудности ведения учета эта модель стоит также на первом мете, так как основывается на попроцессно-нормативном методе учета затрат. Однако эту модель производственного учета с большим успехом можно использовать в организациях, где имеются предпосылки: нормативная база, нормативно-чековый метод учета и контроля затрат, нормативное хозяйство, коллективные формы организации и оплаты труда (внутрихозяйственная аренда, подряд и др.). Механизмы применения указанной модели разработаны ниже.

При исчислении себестоимости в отечественной практике учета ставится цель выявления дохода, а в западной практике учета - процесс формирования дохода.

Использование на практике классификации затрат и модели постановки производственного учета позволят ориентироваться прежде всего на управленческую функцию учета по системе «затраты-выпуск-результат» по каждому виду продукции, структурным подразделениям и в целом по хозяйству.

В условиях рыночной экономики методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции должны быть гибкими, простыми в применении и оперативными. При этом оперативность информации важнее ее абсолютной точности (хотя абсолютно точную калькуляцию составить как правило невозможно). На практике при стремлении к получению точной учетной информации о себестоимости происходит обратное, т.е. информация, выявленная в результате учета полных затрат, становится мало пригодной для оперативного управления в текущем отчетном периоде.

Учет затрат по полной себестоимости должен применяться в условиях принятия долгосрочных управленческих решений, а учет затрат по ограниченной себестоимости наиболее эффективен в случае оперативных управленческих решений по регулированию и контролю за затратами, выпуском продукции и ее реализации, установлением нижних границ цен с учетом спроса и предложения на рынке, инфляционных процессов.

Учет затрат ограниченной себестоимости применим как в целом по хозяйству, так и по структурным подразделениям. Эффективен также при внутрихозяйственном расчете при использовании внутрихозяйственных планово-учетных цен. Поэтому считаем, что «директ-костинг» в практическом применении может быть использован при любой из приведенных моделей производственного учета, т.е. в сочетании.

# **1.2 Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли**

Объективную характеристику процессу хозяйственной деятельности дает организация и ведение научно обоснованного учета затрат и исчисление себестоимости продукции. Многообразие производимых организацией затрат невозможно правильно спланировать (нормировать) без надлежащей научно обоснованной их классификации.

Классификация затрат по тому или иному признаку или нескольким признакам одновременно лежит в основе организации учета и анализа затрат, калькулирования себестоимости продукции. Кроме того, экономически обоснованная классификация затрат имеет большое значение для определения и анализа себестоимости, установления и оценки влияющих на нее факторов и принятия на этой основе управленческих решений, а также для перехода к управленческому учету и его системам «директ-костинг», «стандарт-кост». Затраты как объект познания хорошо изучены в теории отечественного учета и анализа.

Однако в теории отечественного учета ученые и экономисты-практики до сих пор не пришли к единому мнению о том, по каким признакам следует классифицировать издержки и какое значение имеет тот или иной признак классификации для решения учетно-аналитических и управленческих задач. В экономической литературе насчитывается от 3-х до 12-ти признаков классификации затрат. Так, Н.М. Студенкова, А.П. Ширшов издержки подразделяют на 3 группы; И.А. Басманов, А.К. Марченко, М.А. Мезенцева, М.З. Пизенгольц - на 4; И.А. Ламыкин, А.И. Сумцов - на 7; Н.Г. Белов, П.С. Безруких - на 8; Г.И. Галкин, В.К. Радостовец - на 9; И.А. Белебеха - на 11; С.А. Николаева - на 12 групп.

В западных странах с развитой рыночной экономикой все издержки подразделяют на три элемента (так как отсутствуют детальные классификации):

) прямые затраты на материалы;

) прямые затраты на рабочую силу;

) косвенные расходы.

Сравнивая системы классификации затрат, применяемые в отечественном и зарубежном учете, можно говорить об общих моментах и различиях. И у нас, и за рубежом имеют место классификации затрат на основные - накладные, прямые - косвенные, переменные - постоянные для управления себестоимостью. Однако в зарубежных странах каждая организация в своей системе производственного учета самостоятельно разрабатывает и использует для управления затратами свою номенклатуру затрат. В отечественной же практике учета действует единая классификация затрат для всех отраслей экономики, что до сих пор считалось существенным преимуществом отечественного учета перед западным.

В то же время и в отечественном учете, и за рубежом классификация затрат по определенным признакам носит условный характер, часто заменяется одно понятие другим (например, косвенные и накладные, основные и постоянные затраты). Это можно объяснить прагматизмом западного учета, так как все направлено на создание условий для упрощения и практического применения, что иногда нарушает стройную систему или классификацию. В отечественной же теории и практике это связано с доминирующим мнением об абсолютной точности данных бухгалтерского учета и различным толкованием одних и тех же затрат в работах многих авторов по данной проблеме, без учета практического значения.

Так, по экономическому содержанию издержки производства А.Ф. Галкин и др. подразделяют на затраты живого труда и затраты овеществленного труда, а А.Ф. Ширшов и А.П. Добровольский по этому же признаку издержки подразделяют на элементные и комплексные. Аналогичные расхождения в классификациях имеют место у экономистов и по другим признакам группировки и видам затрат. Кроме того, в выше указанных работах их авторы как правило рассматривают общие вопросы классификации издержек производства применительно к учету затрат и исчислению себестоимости продукции в основных отраслях народного хозяйства. На наш взгляд, при классификации затрат по тому или иному признаку необходимо учитывать:

 особенности технологии и организации производства внутри отдельных отраслей хозяйства, обусловливающие формирование специфических видов затрат;

 экономические условия, сложившиеся при переходе к рынку и свободной конкуренции, являющиеся объективными предпосылками внедрения и развития управленческого учета с использованием системы «стандарт-кост»;

 наличие средств вычислительной техники и средств программного обеспечения для расширения сферы использования классификации затрат по разным признакам;

 внутрихозяйственные отношения при различных формах собственности и организационно-правовой структуре управления экономическим субъектом.

Только системный учет указанных условий может стать основным стимулом разработки целостной теории классификации затрат для практической необходимости. Вместе с тем в сезонных отраслях производства она может быть уточнена и конкретизирована.

По отношению к технологическому процессу производства большинство экономистов затраты подразделяют на основные и накладные расходы. Основные издержки неразрывно связаны с технологическим процессом производства продукции. Они входят в состав конкретного объекта производства (продукта) и справедливо, по выражению К. Маркса, составляют «…главную субстанцию продукта».

К накладным расходам относятся затраты, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производства, которые могут быть общими для отрасли или хозяйства в целом и подлежат распределению на виды производства, объекты планирования и учета.

Деление затрат на основные и накладные имеет важное практическое значение в формировании себестоимости продукции. Сокращение основных расходов возможно в определенных нормах и связано конкретно с технологическими условиями производства. При улучшении организации производства расходы по управлению можно сократить без ущерба производству.

По способу отнесения на объекты производства затраты подразделяются на прямые и косвенные. Деление издержек на прямые и косвенные связано с тем, что некоторые издержки прямо связаны с определенным объектом, а другие относятся одновременно к нескольким объектам производства (учета). Прямые затраты, отмечает М.З. Пизенгольц, «…непосредственно относятся к возделыванию отдельных культур (или групп культур), к выполнению отдельных видов работ, содержанию определенных групп скота». Аналогично определяют прямые затраты В.К. Радостовец, И.А. Ламыкин.

Издержки, которые невозможно учесть по отдельным объектам производства (учета), называются косвенными. Для включения в себестоимость их приходится предварительно распределять на отдельные объекты производства (учета). Поэтому часто на практике их называют распределяемыми расходами.

Деление производственных затрат на прямые и косвенные имеет определенное сходство с разделением их на основные и накладные. Поэтому в хозяйственной практике вместо двух видов классификации обычно применяется одна общая классификация с делением всех затрат на прямые и косвенные, т.е. отождествляют прямые затраты с основными, а косвенные с накладными. Причиной отождествления основных затрат с прямыми и накладных с косвенными на практике является, на наш взгляд, не совсем их обоснованное различие в научной литературе и в учебниках по теории бухгалтерского учета. Почти все авторы учебников при классификации затрат на прямые и косвенные приводят примеры прямых затрат применительно к промышленности, где в основном объект производства (учета) и продукта (калькуляции) совпадают. Понятие объекта производства (учета) и продукта (калькуляции) не идентично.

Смешанные затраты - величина которых изменяется незначительно с изменением в объеме производства, но в отличие от переменных и условно-переменных не в прогрессивном и дегрессивном порядке, а скачкообразном, т.е. эти затраты содержат как постоянный, так и переменный компонент. К ним относятся (при группировке как по отношению к объему выполняемых работ, так и по отношению к производству продукции) оплата труда, начисленная бригадирам (руководителям подразделений), амортизация и арендная плата по основным средствам производства, затраты на ремонт основных средств.

Постоянные затраты - в основном общехозяйственные расходы, а также часть общепроизводственных расходов (оплата труда руководителям и специалистам отрасли, затраты на охрану труда, технику безопасности, расходы по содержанию служебного транспорта и др.) по отношению к объему производства не меняются. Поэтому мы присоединяемся к мнению экономистов, которые считают, что эти расходы нецелесообразно включать в производственную себестоимость продукции. Указанные расходы целесообразно ежемесячно (ежеквартально) списывать за счет финансовых результатов и относить соответственно на отрасли и организации в целом или же включать их в полную себестоимость реализованной продукции (работ, услуг). Это позволит снизить трудоемкость учета затрат и отказаться от их условного распределения на отрасли, объекты производства и объекты калькуляции (табл. 2).

Таблица 2. Схема формирования затрат и себестоимости продукции

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вариант формирования затрат | Показатель | Издержки, включаемые в себестоимость и финансовые результаты |
| Первый | а) Производственная | а) Переменные, |
|  | себестоимость (полная) | условно-переменные, |
|  |  | смешанные, постоянные |
|  | б) Полная (коммерческая) себестоимость | б) Переменные, |
|  |  | условно-переменные, |
|  |  | смешанные, |
|  |  | постоянные, |
|  |  | коммерческие расходы |
| Второй | а) Производственная | а) Переменные, |
|  | себестоимость (сокращенная) | условно-переменные, |
|  |  | Смешанные |
|  | б) Полная (коммерческая) себестоимость | б) Переменные, |
|  |  | условно-переменные, |
|  |  | смешанные, |
|  |  | постоянные, |
|  |  | коммерческие расходы |
| Третий | а) Производственная себестоимость (сокращенная) | а) Переменные, |
|  |  | условно-переменные, |
|  |  | Смешанные |
|  | б) Полная (коммерческая) себестоимость | б) Переменные, |
|  |  | условно-переменные, |
|  |  | смешанные, часть коммерческих расходов |
|  |  |  |
|  | в) Финансовый | в) Постоянные, |
|  | результат | производственные расходы, |
|  |  | постоянные коммерческие |
|  |  | Расходы |

Из приведенных вариантов формирования затрат и себестоимости продукции предпочтительным является третий вариант, когда постоянные расходы хозяйства в конце каждого отчетного месяца (периода) списываются на финансовые результаты (убытки). Ограничение производственной себестоимости лишь переменными издержками (которые реагируют на изменение объемов производства в прогрессивном, дегрессивном и скачкообразном порядке) позволит упростить не только учет затрат, но и анализ, контроль и нормирование элементов и статей затрат.

Чем больше элементов затрат (особенно постоянных) будет включено в экономико-математическую модель факторного анализа себестоимости, тем меньше вероятности получить достоверные данные, даже, если решение задачи будет осуществляться на ЭВМ.

# **1.3**

Метод учета затрат «стандарт-кост» представляет собой вид учетной подсистемы, характеризующейся наличием норм использования ресурсов, нормативных (учетных) цен этих ресурсов и использованием этих показателей для планирования и контроля.

В.В. Патров соединяет принципы нормативного метода с принципами других методов учета затрат и предлагает их классификацию: однопередельно-нормативный; позаказно-нормативный; попередельно-нормативный методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

П.С. Безруких под методами учета затрат и калькулирования себестоимости понимает совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции. К ним относятся нормативный, попроцессный, попередельный, позаказный и метод учета и калькулирования сокращенной себестоимости. В основу такой классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции вкладывают объекты учета затрат и объекты калькуляции.

Метод учета затрат на производство и метод калькулирования себестоимости продукции - это два самостоятельно существующих, но тесно взаимосвязанных технических аспекта реализации методологии бухгалтерского учета в данной степени познания. Так, метод представляет собой прием или способ познания предмета. Методом учета затрат на производство является способ познания, соизмерения и обобщения затрат в пределах каждого объекта учета. Способ же познания, соизмерения и обобщения затрат в пределах отдельных объектов учета может применятся по-разному: по уровням управления и центрам ответственности, местам возникновения затрат, технологическим процессам (переделам) и времени определения (признания для управления) фактов хозяйственной деятельности и др. Все это зависит от многих факторов: форм организации производства и использования экономических механизмов хозяйствования; определения места и целей управленческого учета; размеров и количества видов деятельности; выбранного порядка в учетной политике собирания и обобщения затрат на производство по объектам аналитического учета (по культурам или группам культур); степени централизации и децентрализации бухгалтерского учета и др.

Таким образом, в основу классификации методов учета издержек производства должен быть положен порядок собирания и обобщения затрат на производство по объектам учета, а в основу классификации методов калькуляции себестоимости продукции - способ группировки и распределения затрат между отдельными видами продукции для использования себестоимости в различных целях управления.

Вполне естественно, что выбор объектов учета, а следовательно, методов производственного учета зависит от типа производства и его технологии, а также от принципов организации, уровня механизации, номенклатуры и сложности выпускаемой продукции и других особенностей.

Учитывая обстоятельства того, что в системе бухгалтерского учета производственный учет является важнейшей частью единой интегрированной системы, нами разработаны различные направления и варианты его организации в хозяйстве как на базе традиционных приемов и способов, так и с использованием систем управленческого учета. Причем данные единого информационного пространства могут быть трансформированы либо в финансовую, либо в управленческую информационную базу в зависимости от целей пользователей этой информации.

В условиях рынка возникает необходимость выбора более эффективного метода производственного учета и разработки организационных и технологических аспектов его внедрения и закрепления на практике, чтобы по его данным осуществлять контроль и управление издержками не после их возникновения, а именно в момент производства затрат. Это имеет особое значение для хозяйства. Момент осуществления расходов в таких условиях отделен от контроля над ними посредством себестоимости продукции, производимой в результате этих расходов.

Принято считать, что метод учета затрат «стандарт-кост» применим лишь в условиях массового и крупносерийного производства, когда в больших количествах производится ограниченный ассортиментный перечень продуктов, и неприменим в условиях мелкосерийного и единичного производства. Возможности этого метода гораздо шире и он применим во всех производствах, где затраты на изготовление продуктов могут сопоставляться с результатами труда через определенные промежутки времени.

Для внедрения нормативного метода должны быть созданы следующие предпосылки:

) наличие «нормативного хозяйства»;

) наличие регламента ведения учета и анализа отклонений.

Нормативный метод предполагает существование:

норм потребления различных производственных ресурсов в расчете на выбранную единицу продукции;

нормативной стоимости выбранной единицы каждого вида ресурсов, то есть учетной цены.

При использовании данного метода необходимо создать такую систему на предприятии, которая включает методологическую базу и необходимую организационно - техническую инфраструктуру, обеспечивающую:

разработку норм и учетных цен;

ревизию (пересмотр) норм и учетных цен;

внесение изменений в нормы и учетные цены.

Требование к нормам: нормы должны отражать действительные потребности в потребляемых ресурсах при данном технологическом и организационном уровне производства.

Принято различать:

плановые нормы и учетные цены, то есть средние в течение определенного периода (года, квартала). Используются для среднесрочного и долгосрочного планирования;

текущие нормы и учетные цены, то есть действующие в данный момент. Используются для оперативного управления.

Текущие нормы и учетные цены могут совпадать с плановыми, если в течение рассматриваемого периода не предполагается их изменение.

При разработке норм используют два основных метода:

. Разработка так называемых «технически обоснованных» норм.

Разработка норм потребления производственных ресурсов ведется в данном случае конструкторскими, технологическими и другими (отделами главного механика, энергетика, металлурга, сварщика и т.д.) подразделениями предприятия на основе отраслевых справочных изданий расчетным, экспертным и экспериментальным путем.

. Разработка норм «от достигнутого».

В этом случае как таковой разработки норм нет. В качестве норм принимаются фактически сложившиеся на предприятии к настоящему моменту величины потребления производственных ресурсов. То есть, так или иначе, нормы устанавливаются на основе данных прошлых периодов.

Представленные подходы к формированию норм справедливы и по отношению к учетным ценам, которые могут:

разрабатываться на основе фактических значений прошлых периодов (средневзвешенное, последнее значение);

устанавливаться на основе плановых, прогнозных значений без учета данных прошлых периодов.

Нормативные калькуляции призваны обеспечить выполнение двух основных управленческих функций - планирования и контроля.

Формирование бюджета производственной себестоимости (в который входят нормативные калькуляции) является необходимым этапом при проведении процедуры планирования. В частности, без нормативных калькуляций практически невозможно создать бюджет доходов и расходов (прибылей и убытков). Кроме того, показатели нормативной себестоимости непосредственно используются при принятии решений относительно производственно - сбытовой программы.

Одновременно показатель нормативной себестоимости становится инструментом контроля, отражающим успешность реализации плана.

Для составления нормативных калькуляций необходимы:

) нормативные карты, содержащие данные о нормах (текущих или плановых) потребления производственных ресурсов для изготовления единицы продукта;

) тарифный справочник, отражающий цены на потребляемые производственные ресурсы;

) четко прописанный алгоритм (методика) расчета себестоимости.

Вопросы разработки норм были рассмотрены выше. О формировании тарифного справочника, то есть информационного массива данных о ценах, необходимо сказать следующее. Основная методологическая трудность состоит в выборе способа формирования учетных цен. Могут быть использованы несколько подходов:

) на момент составления нормативной калькуляции соответствующие производственные факторы уже приобретены (то есть фактическая цена известна) или еще не приобретены, но подписаны договоры на приобретение их (то есть цена тоже известна). В данном случае учетные и фактические цены будут совпадать;

) определенности относительно цен в планируемом периоде нет. Учетные цены могут формироваться на основе фактических цен прошлых отчетных периодов или прогнозируемых цен будущих периодов;

) существуют фактические цены на ресурсы, но для составления нормативных калькуляций используются учетные. Данный подход удобен в тех случаях, когда, например, по какому-либо виду производственных ресурсов было приобретено несколько партий и каждая партия - по своей фактической цене. Единые учетные цены в данном случае делают менее трудоемкими процесс калькулирования и последующий учет в целом.

**2. Учет и анализ затрат на производство продукции в ООО «Центральный»**

# **2.1 Краткая правовая и экономическая характеристика предприятия**

ООО «Центральный» производит теплоизоляционные работы и холодильную изоляцию, уже на протяжении многих лет.

Юридический адрес общества: 690106, Российская Федерация, г. Владивосток, ул. Башидзе, 12.

Предприятие выполняет следующие виды работ:

теплоизоляция строительных конструкций и оборудования;

теплоизоляция трубопроводов, емкостей;

холодильная изоляция трубопроводов и оборудования.

ООО «Центральный» имеет собственную базу с административным зданием, складским хозяйством, зданием гаража и цеха по изготовлению металлических заготовок для покрытия изоляции. Цех по изготовлению жестяных изделий имеет возможность выполнять самые сложные задачи, связанные с производством. Для доставки материалов на объекты предприятие имеет парк автомобилей, автобус для перевозки работников. Для производства работ на высоте есть автогидроподъемник, стоечные и подвесные струнные леса.

Накопленный опыт, мастерство работников позволяет работать по европейским стандартам качества при минимальных сроках монтажа, учитывая все пожелания заказчика.

Среди работников предприятия 14 человек награждены знаком «Почетный монтажник», 1 работнику присвоено звание «Почетный строитель России». 80% инженерно-технического и управленческого персонала имеет высшее образование.

Стабильный коллектив, грамотные специалисты с опытом работы обеспечивают выполнение работ любой сложности с отличным качеством в сроки, определенные договорами.

Правовое положение общества определяется Гражданским Кодексом РФ, Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ и иными правовыми актами Российской Федерации, а также Уставом общества.

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

Предприятие имеет гражданские права и несет обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных федеральными законами. Отдельными видами деятельности, перечень которых определяется федеральными законами, общество может заниматься только на основании специального разрешения (лицензии). Если условиями предоставления специального разрешения (лицензии) на занятие определенным видом деятельности предусмотрено требование о занятии такой деятельностью как исключительной, то общество в течение срока действия специального разрешения (лицензии) не вправе осуществлять иные виды деятельности, за исключением видов деятельности, предусмотренных специальным разрешением (лицензией) и им сопутствующих.

Предприятие вправе в установленном порядке открывать банковские счета на территории Российской Федерации и за ее пределами. Общество имеет круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование на русском языке и указание на место его нахождения. Общество имеет также штампы и бланки со своим наименованием, собственную эмблему, а также зарегистрированный в установленном порядке товарный знак и другие средства визуальной идентификации.

Основной целью деятельности предприятия является получение прибыли. Для получения прибыли общество имеет право осуществлять любые виды деятельности, не запрещённые законом.

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия представлены в табл. 2.1. (Приложение 5).

Из показателей таблицы 2.1 можно сделать следующие выводы:

- общая стоимость имущества предприятия, равная валюте, или итогу, баланса, увеличилась за два года на сумму 120,1 млн. руб., или на 15,5%;

стоимость иммобилизованных активов (то есть основных и прочих внеоборотных средств) увеличилась на 36,7 млн. руб., что составило темп роста 7,7%;

стоимость оборотных (мобильных) средств, равная итогу раздела II баланса, возросла на 94,6 млн. руб. Это увеличение произошло, в основном, за счёт роста стоимости материальных оборотных средств, которая возросла на 86,1 млн. руб., то есть 39,6%;

величина дебиторской задолженности сократилась на 33,9%, но в составе дебиторской задолженности появилась долгосрочная задолженность в сумме 4,4 млн. руб.;

сумма свободных денежных средств увеличилась на 0,6 млн. руб., или увеличилась в 4 раза;

кредиторская задолженность уменьшилась на 75,0 млн. руб., то есть на 69,5%;

в целом сумма краткосрочных пассивов возросла за счёт краткосрочных займов на 5,0%.

Структура активов предприятия в 2010-2011 гг. наглядно показана на рис. 2.1.



Рисунок 2.1 Структура активов ООО «Центральный» за период 2010-2011 гг.

На рис. 2.1 видно, что произошли изменения в структуре активов предприятия. Несмотря на то, что сумма основных средств возросла, удельный вес её в объёме активов снизился (61,2% в 2010 г.; 55,6% - в 2011 г.). Значительно возросла доля запасов: в 2011 г. она составила 33,6% против 27,7% в 2010 г. Остальные статьи активов изменились незначительно.

Структура пассивов предприятия представлена на рис. 2.2.



Рисунок 2.2 Структура пассивов ООО «Центральный»» за период 2010-2011 гг.

На рис. 2.2 видно, что собственный капитал предприятия занимает в структуре активов незначительную часть: 0,7% в 2010 г. и 2,5% в 2011 г. То есть, в 2011 г. доля собственного капитала в объёме пассивов предприятия возросла. Значительно сократилась доля кредиторской задолженности (30,2% в 2010 г. и 19,2% в 2011 г.), что можно оценить как положительную тенденцию. Несколько увеличились доли долгосрочных и краткосрочных заёмных средств, которые представляют собой кредиты банков.

Конечные результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия представлены в табл. 2.2.

Из показателей табл. 2.2 видно, что на протяжении анализируемого периода ООО «Центральный» работает убыточно. Убытки составили довольно значительные суммы: в 2010 г. - 61 млн. руб.; в 2010 г. - 48 млн. руб.; в 2011 г. - 31,0 млн. руб.

Однако в деятельности предприятия наметились положительные перспективы, так как из показателей табл. 2.2 видно, что рост выручки от реализации имеет опережение над ростом себестоимости: темп роста выручки за анализируемый период составил 134,2%, темп роста себестоимости - 121,2%. Темп роста валовой прибыли также имеет опережение над ростом себестоимости и составил 168,1%. Наблюдается рост коммерческих и управленческих расходов, связанных с расширением рекламной деятельности, обновлением программных продуктов и пр. Однако из таблицы видно, что эти затраты оправдали себя, так как темп роста прибыли от продаж произведённой продукции составил 174,6%. Из показателей таблицы следует, что сумма показателей наглядно представлена на рис. 2.3 и 2.4.



Рисунок 2.3 Соотношение показателей выручки от реализации продукции и себестоимости продукции в ООО «Центральный» в 2009-2011 гг.

На рис. 2.3 видно опережение роста объёма выручки над ростом себестоимости продукции. Если в 2010 г. сумма выручки от реализации продукции составляла 395,5 млн. руб., в 2010 г. - 422,0 млн. руб., то в 2011 г. сумма выручки составила 530,6 млн. руб. Себестоимость продукции в 2010 г. составляла 286,0 млн. руб., в 2010 г. - 311,0 млн. руб., в 2011 г. - 346,5 млн. руб.

Ниже представлены показатели прибыли (рис. 2.4).



Рисунок 2.4 Показатели прибыли ООО «Центральный» в 2010-2011 гг.

На рис. 2.4 видно, что показатели прибыли имеют тенденцию роста. Если сумма валовой прибыли в 2010 г. составляла 109,5 млн. руб., в 2010 г. - 111,0 млн. руб., то в 2011 г. она составила 184,1 млн. руб. Прибыль от продаж возросла в 2011 г. до 148,2 млн. руб. против 84,8 млн. руб. и 84,0 млн. руб. в 2010-2010 гг. соответственно. Сумма убытка составила в 2011 г. 31,0 млн. руб., против 61 млн. руб. и 48 млн. руб. в 2010-2011 гг. соответственно.

Основной целью деятельности предприятия является получение прибыли. Однако проведённый в данном разделе анализ показал, что на предприятии сложилась неблагополучная экономическая ситуация. На протяжении анализируемого периода 2010-2011 гг. предприятие работает убыточно. Но наметились положительные тенденции. Структура баланса предприятия стала более оптимальной: в активах увеличилась доля оборотных средств; в пассивах возросла доля собственного капитала. Как положительную можно рассматривать тенденцию сокращения дебиторской и кредиторской задолженности.

Улучшились также финансовые результаты предприятия: рост выручки от реализации имеет опережение над ростом себестоимости продукции; возросла сумма валовой прибыли и прибыли от продаж; почти в 2 раза снизилась сумма убытков (на 50,8%). Сложившаяся экономическая ситуация ещё раз подчеркивает необходимость детального анализа затрат предприятия как основного показателя, влияющего на его конечные финансовые результаты.

# **2.2 Синтетический и аналитический учёт производственных затрат в ООО «Центральный»**

Общая схема учета затрат (рис. 2.5) на производство представляет собой определенную последовательность выполнения учетных работ. Все учетные работы и процедуры можно условно разделить на четыре этапа.

На первом этапевсе фактические затраты в течение отчетного месяца на основании первичных документов по расходу материалов, начислению и распределению оплаты труда, начислению амортизации основных средств и нематериальных активов, по расходам денежных средств и прочее отражаются на основных калькуляционных и собирательно-распределительных счетах:

Д 20, 25, 26, 28 К 02, 10, 70, 50, 51, 60 и др.

На втором этапераспределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Учтенные предварительно на счетах 25 и 26, эти расходы сначала распределяются между выпущенной готовой продукцией и остатками незавершенного производства. Затем общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между отдельными видами продукции, работ и услуг и относятся в дебет счета 20 «Основное производство» (или 90 «Продажи»).

На третьем этапепри наличии производственного брака на счет 28 «Браке в производстве» выявляются окончательные потери от брака. Такие потери определяются путем сопоставления себестоимости забракованной продукции и затрат по исправлению брака с суммами стоимости его по цене возможного использования и возмещениями, удержанными с виновников брака. Окончательные потери от брака, определенные по счету 28, списываются:

Д 20 К 28.

Таким образом, после завершения трех этапов на счете 20 «Основное производство» собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг) за отчетный месяц.

На четвертом этапеопределяется фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции, т.е. устанавливаются и оцениваются остатки незавершенного производства на конец месяца. Стоимость остатков незавершенного производства остается как сальдо на конец месяца (или начало следующего) на счете 20 «Основное производство» по каждому виду продукции. Затем по данным о фактических затратах, произведенных за месяц, изменениях остатков незавершенного производства и затратах, уменьшающих фактические расходы, определяют фактическую производственную себестоимость выпущенной из производства готовой продукции. Эта сумма списывается со счета 20 «Основное производство» и отражается бухгалтерской записью: Д 40 или Д 43 К 20.

Основными задачами учета затрат на производство продукции (работ, услуг) являются:

своевременное и правильное отражение фактических затрат производства по соответствующим статьям;

предоставление информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и сравнение с существующими нормами, нормативами и сметами;

выявление резервов снижения себестоимости продукции, предупреждение непроизводственных расходов и потерь;

определение результатов деятельности каждого структурного подразделения организации и др.

Для осуществления этих задач на предприятии учет затрат организован с соблюдением следующих основных принципов:

согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;

включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;

группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;

согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции;

обеспечение раздельного отражения производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от них:

расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;

максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам и т.д.

Бухгалтер данного предприятия ведет учет вручную либо автоматизирует свою работу с помощью персонального компьютера. Данная форма является простейшей, поэтому для ее автоматизации бухгалтер самостоятельно может использовать ПК общего назначения, такие как электронные таблицы, системы управления базами данных, а также текстовые редакторы. Наиболее распространенным пакетом на предприятии ООО «Центральный» является Microsoft Office, в состав которого входят:

электронные таблицы - Excel;

система управления базами данных - Access;

текстовый редактор - Word.

Электронные таблицы удобно использовать для вычислительной обработки экономической информации, представленной в табличной форме.

Для современных систем управления крупным предприятием характерно внедрение комплексных систем автоматизации и корпоративных систем.

Поэтому, для совершенствования организации бухгалтерского учета затрат на производство (на управление) на предприятии ООО «Центральный» следует ввести в работу какую-нибудь систему автоматизации либо корпоративную систему. Бухгалтерская информационная система предприятия может рассматриваться в виде схемы. Обработка учетной информации ведется на трех уровнях, соответствующих первичному, бухгалтерскому, финансовому и управленческому учету. (Рис. 2.6).

В результате пользователей системы происходит накопление информационной базы предприятия оперативной информацией о ходе выполнения конкретных хозяйственных операций, относящимся к различным направлениям деятельности. При этом обеспечивается:

принцип однократного ввода информации, упорядочение документооборота;

простота контроля данных;

контроль регламента выполнения хозяйственных операций;

быстрая перестройка системы при изменении бизнес-процесса.

Администрация предприятия, используя для управления хозяйственной деятельности комплексную систему автоматизации или корпоративную систему, имеет возможность:

своевременного получения достоверной информации о текущей деятельности предприятия;

оперативного контроля и управления финансами, материальными и трудовыми ресурсами;

формирование обоснованных планов на основании анализов данных об имеющихся ресурсов;

контроля выполнения планов и взаимных обязательств;

анализа результатов деятельности и формирование оптимальных управляющих воздействий.

Примерами таких систем являются «Олимп», «Галактика», БОСС, «1С: Бухгалтерия 8.0», «Инфо-Бухгалтер», «Парус» и др.

***Программа «1С: Бухгалтерия 8.0»*** - позволяет вести учет бухгалтерских операций типа «Проводка - Главная книга - Баланс», а также обеспечивает оформление таких документов, как платежные поручения, реестр чеков, доверенности, счета и др. Эта программа используется на малых предприятиях, относится к классу «мини-бухгалтерия», отличительной чертой которой является небольшой объем учетных операций и отсутствие функционального деления по участкам учета, поэтому для нашего предприятия эта программа не подходит. Работа программы заключается в объединении сводных проводок синтетических счетов отдельных участков бухгалтерского учета в единой книге учета хозяйственных операций, на основе которой автоматически формируются баланс и бухгалтерская отчетность.

***Программа «Инфо-Бухгалтер»*** (ТОО «Информатик») хорошо известна пользователям и используется для автоматизации бухгалтерского учета на малых предприятиях. Основные возможности этой программы реализованы в виде следующих функциональных систем: Бухгалтерский и налоговый учет; Заработная плата и кадровый учет; Счета-фактуры, счета, накладные; Учет основных средств и нематериальных активов; Учет банковских и кассовых операций; Учет материалов; Валютный счет; Финансовый анализ и др.

Для работы предприятии ООО «Центральный» подошли бы такие программы, как «Галактика», «Инфо-Бухгалтер», но у него не хватает средств, чтобы обеспечить полную работу и последующее обновление данных программ.

На предприятии ООО «Центральный» применяется программа «1С: Бухгалтерия 8.0», работает справочно-правовая информационная система, которая включает в себя информационные базы правовой информации и программные средства, позволяющие специалисту проводить поиск, выборку и печать правовой информации. Это программа - «Консультант плюс» и «Гарант». Технология «Консультант Плюс» позволяет обновлять информационный банк пользователя без его полной замены, требующей больших материальных и временных затрат. В пополнение включаются только новые документы и изменения уже находящихся в эталонном банке документов.

Для конкретного предприятия ООО «Центральный» развитие получила система учета производственных затрат и затрат на управления. Учетная политика предприятия ООО «Центральный» состоит из следующих разделов:

Нормативные документы, регулирующие вопросы учетной политики предприятия ООО «Центральный».

Учет имущества. В данном разделе говорится об учете основных средств предприятия ООО «Центральный», нематериальных активов, материально-производственных запасов, а также об учете и списании товаров, незавершенного производства и готовой продукции.

Учет затрат на производство - содержит описание учета производственных затрат. учет затрат по управлению ведется на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и ежемесячно списывается на счет 90» Продажи» по решению руководителей и согласованию с Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н.

Учет кредитов и займов. Основанием данного раздела служит ПБУ 15/01, утвержденное Приказом Минфина РФ от 02.08.2001 г. №60н и статья №269 Налогового кодекса РФ.

Порядок отражения выручки от реализации. Суть раздела состоит в том, что выручка определяется по методу начисления.

Прочее. В данном разделе говорится об учете расходов будущих периодов, учтенных на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Техника учета складывается в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ.

Ведение налогового учета соответствует Налоговому кодексу Российской Федерации.

Рассмотрим по этапам работу бухгалтера по учету затрат на производство и себестоимости продукции на предприятии ООО «Центральный».

В начале каждого месяца бухгалтер принимает от экономистов цехов приемо-сдаточные накладные по услугам, акты о браке, ведомости материальных расходов, ведомости незавершенного производства, готовой продукции, заработной платы и другие первичные документы, осуществляющие дальнейший учет производственных затрат в течение месяца.

Бухгалтер разрабатывает документы и делает свод по каждому виду затрат. На каждой приемо-сдаточной накладной по услугам проставляется котировка счета, исходя из следующих данных:

цеховые расходы основных цехов;

цеховые расходы вспомогательных цехов.

Составляется свод по услугам для каждого цеха в виде таблицы, в которой указываются № заказа, сумма фактических затрат и шифр (23/4, 25/6, 26/18 и т.д.).

Актом о браке оформляется неисправимый брак. В акте указывается характеристика брака (исправимый - неисправимый), его причина, количество забракованной продукции, виновник брака, себестоимость брака, суммы, подлежащие взысканию с виновника, потери от брака, отметка цеха-получателя. Бухгалтер составляет калькуляцию себестоимости брака. Неисправимый брак исчисляется исходя из стоимости материалов, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли цеховых расходов. Сводная по потерям от брака составляется в виде таблицы, в которой указываются № заказа, вес забракованной продукции, зар/плата, ЕСН, цеховые расходы, материал и всего по цеху. Аналогично составляются другие сводные таблицы.

Затем формируется ведомость №12 вспомогательного производства. Закрытие счета 23 «Вспомогательное производство» осуществляется следующими бухгалтерскими записями:

Д 23 К 02, 10, 70, 69, 60… - учтены затраты вспомогательного производства.

Д 20 К 23 - часть расходов вспомогательного производства списывается на основное производство.

Закрываются производственные отчеты вспомогательных цехов, т.е. выводится остаток по каждому заказу на конец месяца по формуле (1.6) и (1.7):

Зф = М + З/пл + ЕСН + А + … + ПР,(2.1)

Ск = Сн + Зф - ВО - Ву - Вг.п.. (2.2)

где Зф - фактические затраты;

М - материальные расходы;

З/пл и ЕСН - расходы по заработной плате;

А - амортизация основных средств;

ПР - прочие расходы;

Ск - сальдо на конец месяца;

Сн - сальдо на начало месяца;

ВО - возвратные отходы;

Ву - выпуск услуг;

Вг.п. - выпуск готовой продукции.

Закрывается ведомость №9 вспомогательного производства. Закрытие счета 23 «Вспомогательное производство» осуществляется следующими бухгалтерскими записями:

Д счетов К 23 - списывается часть вспомогательных расходов.

Формируется ведомость №12 основного производства. Закрытие счета 25 «Общепроизводственные расходы» осуществляется следующими бухгалтерскими записями:

Д 25 К 02, 10, 70, 69, 60… - учтены общепроизводственные расходы.

Д 20 К 25 - списание общепроизводственных расходов на основное производство.

Аналогично закрываются производственные отчеты основных цехов и ведомость №9 основного производства.

Формируется ведомость №15 - Учет общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов, резерва предстоящих расходов и платежей и внепроизводственных расходов. Закрытие счета 26 «Общехозяйственные расходы» осуществляется следующими бухгалтерскими записями:

Д 26 К 02, 10, 70, 69, 60… - учтены общехозяйственные расходы.

Д 90 К 26 - списание общехозяйственных расходов на счет 90 «Продажи».

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации.

Счет 44 «Расходы на продажу» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. расходы в ведомости №15 «Учет общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов, резерва предстоящих платежей и внепроизводственных расходов».

Д 44 К 10, 70, 69, 60… - учтены коммерческие расходы.

Д 90 К 44 - списание коммерческих расходов на счет 90 «Продажи».

Расходы основного и вспомогательного производства списываются:

Д 43 К 20, 23 - списание затрат по изготовлению готовой продукции по фактической себестоимости.

Д 40 К 20, 23 - списание затрат по изготовлению готовой продукции по плановой себестоимости.

Д 43 К 40 - списывается стоимость готовой продукции по учетной (плановой) себестоимости.

Д 90 К 40 - списывается разница между учетной и фактической себестоимостью.

Бухгалтер ежемесячно учитывает расходы будущих периодов на счете 97 «Расходы будущих периодов» и делает бухгалтерскую запись:

Д 97 К 10, 70, 69, 76 и др. - учтены расходы будущих периодов.

Д 26 К 97 - списаны расходы будущих периодов на общехозяйственные расходы.

Д 90 К 26 - списаны общехозяйственные расходы на счет 90 «Продажи».

На предприятии ООО «Центральный» на данный момент времени на счете 97 учитываются следующие расходы:

подписные издания (Д 97 К 10);

канцелярские расходы (Д 97 К 10);

бланки (Д 97 К 10);

страхование (Д 97 К 60);

программное обеспечение (Д 97 К 60);

литература (Д 97 К 10).

Ежемесячно бухгалтером производственного отдела составляется лист-расшифровка, в которой указывается сальдо на начало месяца, поступление в дебет счета 97, списание с кредита счета 97 и сальдо на конец месяца. Данные счета 97 «расходы будущих периодов» заносятся в ведомость №15 «Учет общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов, резерва предстоящих платежей и внепроизводственных расходов».

Итоговые данные по основным и вспомогательным производственным счетам заносятся по окончании месяца в журнал-ордер №10 и №10/1.

Рассмотрим обобщенную таблицу корреспонденции счетов по учету затрат на производство и себестоимости продукции (табл. 2.3).

Рассмотрим схему документооборота по учету затрат на производство (рис. 2.7), на предприятии ООО «Центральный».

В бухгалтерию (отдел по учету затрат на производство) поступают все сведения о расходах за месяц: материальные расходы, расходы по заработной плате, потери от брака, амортизация имущества и др. в отдельных ведомостях. Бухгалтерия обрабатывает полученные данные: бухгалтер проставляет котировку на всех документах (дебет счета 20, 25, 23 и т.д.).

Котировка проставляется по следующим данным таблицы «Цеховые заказы». Затем данные заносятся в производственные отчеты каждого цеха по заказам, а также в ведомость №12 вспомогательного производства (дебет счета 23), ведомость №12 основного производства (дебет счета 25), ведомость №15 (дебет счета 26, 44, 97). Сначала закрывается счет 23, затем счета 25 и 26, и в последнюю очередь - счет 20 (производственные отчеты).

Итоговые данные заносятся в журнал-ордер №10 и 10/1. Затем информация передается в Главную книгу, Бухгалтерский баланс (ф. №1), Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. №5).

Сведения о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) поступают в органы государственной статистики. При этом ежеквартально заполняется форма №5-З «Сведения о затратах на производство и реализацию продукции» и отправляется по месту, установленному территориальным органом государственной статистики в субъектах Российской Федерации. Сведения предоставляются за I, II и III кварталы 30-го числа после отчетного периода, а за IV квартал - 1 апреля года, следующего за отчетным.

Кроме того, в соответствии с ПБУ 10/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие, управленческие, операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

При журнально-ордерной форме учета сводный учет затрат на производство на предприятии ООО «Центральный» осуществляют в журнале-ордере №10 и 10/1.

Журнал-ордер №10 составляют на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов (ведомость №12 основного и вспомогательного производства), учета затрат обслуживающих производств и хозяйств, учета потерь в производстве, учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и коммерческих расходов (ведомость №15) и др.

Указанные ведомости составляют на основании ведомостей и разработочных таблиц распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств и непромышленных хозяйств, расчетов по амортизационным отчислениям, листков-расшифровок по прочим денежным расходам.

В журнале-ордере №10 отражают все производственные затраты по их элементам с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов. При этом в журнал-ордер №10 записываются лишь те суммы кредитовых оборотов материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет одного из счетов затрат на производство.

В журнале-ордере №10 отражают также все внутренние обороты по счетам затрат на производство (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов, услуг и работ вспомогательных производств и т.п.).

В журнале-ордере №10 используется шахматная форма записей затрат на производство, что обеспечивает получение сводных данных о затратах - и по отдельным элементам затрат, и по статьям калькуляции.

Следует отметить, что в журнале-ордере №10 отражаются лишь те кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет счетов затрат на производство. Кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет непроизводственных счетов, регистрируются в журнале-ордере №10/1. по окончании месяца в журнал-ордер №10/1 переносятся и итоговые записи журнала-ордера №10. Общие итоги обоих журналов-ордеров разносят затем по счетам Главной книги. При этом по данным журналов-ордеров №10 и 10/1 производят записи в Главную книгу по дебету соответствующих счетов, а по данным журнала-ордера №10/1 - по кредиту счетов.

Данные журналов-ордеров №10 и 10/1 используются для составления расчета затрат по элементам и расчета себестоимости продукции по статьям калькуляции.

Отчетная калькуляция по каждому виду продукции на ООО «Центральный» ведется по следующей схеме (Рис. 2.8). Данные собираются из производственных отчетов цехов.

Таким образом, производственная себестоимость состоит из производственных затрат. Полная себестоимость - это сумма производственной себестоимости, расходов на продажу и общехозяйственных расходов.

Рентабельность находится по формуле:

Р (%) = (ОС - ФС) / ФС \* 100%(2.3)

где Р - рентабельность,

ОС - оптовая себестоимость,

ФС - фактическая (полная) себестоимость.

Общая рентабельность предприятия находится по формуле:

Р (%) = БП / СБ \* 100% (2.4)

где БП - балансовая прибыль - весь капитал предприятия,

СБ - среднегодовой итог баланса - учитывает стоимость основных производственных фондов и оборотных средств.

Уровень рентабельности показывает, сколько получает прибыли предприятие на рубль вкладываемого капитала и какие меры необходимо принять, чтобы повысить его доходность.

Таким образом, одним из важных участков бухгалтерского учета является учет затрат на производство продукции (работ, услуг) и определение ее себестоимости. С одной стороны, сюда стекается информация об использовании в процессе производства основных средств, материалов, заработной платы, ресурсов, т.е. сведения о формировании затрат на производство продукции. С другой стороны. Эта информация обрабатывается и на ее основе исчисляется фактическая себестоимость продукции, данные о которой позволяют рассчитать фактическую прибыль.

**2.3 Анализ состава и структуры затрат на производство продукции**

В процессе анализа расходов предприятия учитывается удельный вес каждого элемента затрат в общей сумме себестоимости, а также их динамика за ряд периодов.

Таблица 2.4. Структура затрат (по экономическим элементам) на производство продукции в ООО «Центральный» в 2009-2011 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи затрат | 2009 г. | | 2010 г. | | 2011 г. | | Отклонение, 2011 г. к 2009 г. +, - | |
|  | млн. руб. | % | млн. руб. | % | млн. руб. | % | млн. руб. | % |
| Материальные затраты | 161,6 | 56,5 | 189,4 | 60,9 | 210,3 | 60,7 | 48,7 | 30,1 |
| Расходы на оплату труда | 101,7 | 35,6 | 99,8 | 32,1 | 112,5 | 32,5 | 10,8 | 10,6 |
| Отчисления на социальные нужды | 13,7 | 4,8 | 15,0 | 4,8 | 16,1 | 4,6 | 2,4 | 17,5 |
| Амортизация основных фондов | 2,5 | 0,9 | 2,7 | 0,9 | 3,1 | 0,9 | 0,6 | 24,0 |
| Прочие затраты | 6,5 | 2,3 | 4,1 | 1,3 | 4,5 | 1,3 | -2,0 | -30,8 |
| Всего затрат: | 286 | 100,0 | 311,0 | 100,0 | 346,5 | 100,0 | 60,5 | 21,2 |

Из показателей таблицы 2.4 видно, что за анализируемый период произошли изменения в структуре затрат. За период 2010-2011 гг. наибольшие изменения произошли по статье «Материальные затраты» за счет инфляции (ростом цен на материалы и энергоресурсы): в 2010 г. материальные затраты составляли сумму 161,6 млн. руб., в 2010 г. - 189,4 млн. руб., в 2011 г. - 210,3 млн. руб. Произошло увеличение материальных затрат на сумму 48,7 млн. руб. или 30,1%. Связи с повышением прожиточного минимума и с ростом инфляции возросли расходы на оплату труда (на 10,8 млн. руб., или 10,6%): в 2010 г. расходы на оплату труда составляли 101,7 млн. руб., в 2010 г. несколько сократились и составили 99,8 млн. руб., в 2011 г. - 112,5 млн. руб. Возросли суммы отчислений на социальные нужды: 2,4 млн. руб., так как, предприятие, стремясь сохранить реальный уровень оплаты труда, увеличивает фонд потребления в ущерб фондам накопления и развития. Возросли суммы на амортизацию основных фондов связанно с тем, что было поступление новых оборудований на 0,6 млн. руб. Прочие затраты сократились на 2,0 млн. руб. или 30,8%. Всего сумма затрат на производство продукции увеличилась за анализируемый период на 60,5 млн. руб. или 21,2%.

Наглядно структура затрат представлена на рис. 2.9, для сравнения затрат.





Рисунок 2.9 Структура затрат по экономическим элементам в ООО «Центральный» в 2010 и 2011 г.

На рис. 2.9 видно, что основной удельный вес в объёме затрат приходится на материальные затраты, доля которых в 2010 г. составляла 56,5%, в 2011 г. - 60,7%. Значительную часть в объёме затрат на производство занимают расходы на оплату труда: 35,6% - в 2010 г. и 32,5% - в 2011 г., то есть, в 2011 г. доля расходов на оплату труда несколько снизилась относительно показателя в 2010 г. Остальные статьи затрат занимают в составе общего объёма затрат на производство незначительные доли.

Для описания поведения переменных затрат используется специальный показатель - коэффициент реагирования затрат (Крз). Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле

Крз = Y: X, (2.5)

где Y - темпы роста затрат, %;

Х - темпы роста деловой активности предприятия, %.

В таблице 2.5 показана структура затрат предприятия с учётом деления на постоянные и переменные.

Таблица 2.5. Соотношение постоянных и переменных затрат в ООО «Центральный» в 2009-2011 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2009 г. | | 2010 г. | | 2011 г. | |
|  | млн. руб. | % | млн. руб. | % | млн. руб. | % |
| Постоянные расходы (амортизационные расходы + управленческие расходы + коммерческие расходы + прочие расходы) | 22,7 | 8,0 | 21,8 | 7,1 | 23,7 | 6,9 |
| Переменные расходы (материальные затраты + оплата труда производственных рабочих + прочие) | 263,3 | 92,0 | 289,2 | 92,9 | 322,8 | 93,1 |
| Всего расходов: | 286,0 | 100,0 | 311,0 | 100,0 | 346,5 | 100,0 |
| Объём выручки от реализации продукции | 395,5 |  | 422,0 |  | 530,6 |  |

Из показателей табл. 2.5 видно, что основная доля расходов предприятия приходится на переменные затраты: удельный вес в 2010 г. составляет 92,0%, в 2010 г. - 92,9%, в 2011 г. - 93,1%. Увеличение объёма переменных затрат связано с ростом объёма производства.

По данным табл. 2.4 проведём анализ поведения переменных затрат предприятия.

Крз = 1 характеризует затраты как пропорциональные.

Когда 0 < Крз < 1 затраты являются дегрессивными.

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются прогрессивными затратами, то есть при Крз > 1 затраты являются прогрессивными.

Крз 2010 г./ 2009 г. = (311,0 / 286,0) / (422,0 / 395,5) = 1,09 / 1,07 = 1,02

Крз 2011 г./ 2010 г. = (346,5 / 311,0) / (530,6 / 422,0) = 1,11 / 1,26 = 0,88

В данном случае переменные затраты предприятия в 2010-2010 гг. носили прогрессивный характер, то есть, темпы роста переменных затрат опережали темпы роста выручки от реализации продукции. В 2011 г. ситуация изменилась в лучшую сторону: коэффициент реагирования затрат снизился до 0,88, то есть принял значение ниже 1,0. В данном случае затраты можно охарактеризовать как дегрессивные. Для обеспечения снижения себестоимости и повышения прибыльности работы предприятия необходимо выполнение следующего условия: темпы снижения дегрессивных расходов должны превышать темпы роста прогрессивных расходов.

По переменным затратам, пропорциональным объему производства, целесообразно непрерывное сопоставление фактических затрат с нормативными (сметными).

Таблица 2.6. Исполнение сметы затрат по ООО «Центральный» в 2009-2011 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи затрат | 2009 г. | | | 2010 г. | | | 2011 г. | | |
|  | План, млн. руб. | Факт, млн. руб. | % выполнения | План, млн. руб. | Факт, млн. руб. | % выполнения | План, млн. руб. | Факт, млн. руб. | % выполнения |
| 1. Материальные затраты всего | 146,5 | 161,6 | 110,3 | 181,7 | 189,4 | 104,2 | 206,5 | 210,3 | 101,8 |
| в том числе: сырьё и материалы | 63,2 | 70,1 | 110,9 | 85,0 | 86,7 | 102,0 | 103,2 | 107,1 | 103,8 |
| покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера | 45,8 | 45,0 | 98,3 | 56,2 | 59,9 | 106,6 | 60,0 | 58,8 | 98,0 |
| топливо и энергия на технологические цели | 37,5 | 46,5 | 124,0 | 40,5 | 42,8 | 105,7 | 43,3 | 44,4 | 102,5 |
| 2. Расходы на оплату труда: | 100 | 101,7 | 101,7 | 110,5 | 99,8 | 90,3 | 125,5 | 112,5 | 89,6 |
| в том числе основная заработная плата | 70 | 82,3 | 117,6 | 77 | 72,8 | 94,5 | 88,5 | 81,3 | 91,9 |
| дополнительная | 30 | 19,4 | 64,7 | 33,5 | 27 | 80,6 | 37 | 31,2 | 84,3 |
| 3. Отчисления на социальные нужды | 13,8 | 13,7 | 99,2 | 15,2 | 15,0 | 98,6 | 16,8 | 16,1 | 95,6 |
| 4. Амортизация основных фондов | 2,4 | 2,5 | 103,3 | 2,7 | 2,7 | 100,4 | 3,0 | 3,1 | 102,1 |
| 5. Прочие затраты | 6,3 | 6,5 | 102,5 | 4,1 | 4,1 | 100,2 | 4,6 | 4,5 | 98,6 |
| Всего затрат: | 269,1 | 286 | 106,3 | 314,2 | 311 | 99,0 | 356,4 | 346,5 | 97,2 |

Из показателей табл. 2.6 видно, что в 2010 г. наблюдался перерасход затрат в целом: запланировано затрат на 269,1 млн. руб., израсходовано 286,0 млн. руб.; перерасход составил 16,9 млн. руб., или 6,3%. В 2010-2011 гг. наблюдается недовыполнение планов производственных затрат. Это связано не с экономией производственных ресурсов, а с невыполнением производственного плана по выпуску продукции в целом по предприятию. В 2010 г. произведено затрат на 1,0% меньше запланированного объёма, в 2011 г. - на 2,8%. В то же время наблюдается значительный перерасход по статье «Материальные затраты», в том числе, «сырьё и материалы» и «топливо и энергия». Связано это, прежде всего, с ростом цен на все виды сырья, а также топливо и электроэнергию. В целом по статье «Материальные затраты» в 2010 г. израсходовано на 15,1 млн. руб. больше запланированной суммы; в 2010 г. - на 7,7 млн. руб., в 2011 г. перерасход составил 3,8 млн. руб. То есть, сырьё и материалы использовались рациональнее, экономичнее, о чём будет изложено в последующих разделах.

В 2009-2011 гг. наблюдается занижение использования фонда оплаты труда. Если в 2010 г. запланированы расходы на оплату труда в сумме 110,5 млн. руб., использовано 99,8 млн. руб., то в 2011 г. запланировано 125,5 млн. руб., израсходовано 112,5 млн. руб. То есть, в 2010 г. выплачено 90,3% запланированной суммы, в 2011 г. - лишь 89,6%. Это связано с невыполнением планов объёма производства и снижением выплат премий и иных выплат стимулирующего характера. По этой же причине наблюдается невыполнение планов отчислений на социальные нужды: 2010 г. - 99,2%; 2010 г. - 98,6%; 2011 г. - 95,6%.

Таким образом, из сказанного в данном разделе можно сделать вывод, что основной удельный вес в объёме затрат приходится на материальные затраты. В аналитических исследованиях затрат на производство поведению затрат при изменении деловой активности организации уделяется исключительное внимание. Результаты таких исследований лежат в основе принятия различных управленческих решений и прогнозном планировании. В ООО «Центральный» в 2010 переменные затраты имели прогрессивный характер, в 2010-2011 гг. переменные затраты имели дегрессивный характер, что является положительным показателем. Анализ исполнения сметы затрат на предприятии за анализируемый период показал, что в 2010 г. наблюдается перерасход затрат, особенно по статье «Материальные затраты». В 2010-2011 гг. производственные затраты предприятия ниже запланированного уровня, что связано с невыполнением производственного плана. Однако по статье «Материальные затраты» наблюдается перерасход, что связано, в основном, с ростом цен на сырьё, топливо и энергоносители.

# **2.4 Анализ себестоимости продукции и эффективности использования производственных ресурсов**

Основным ценообразующим и прибылеобразующим фактором продукции (работ, услуг) является себестоимость. Себестоимость продукции - это выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на ее производство и сбыт. Затраты на производство образуют производственную, а затраты на производство и сбыт - полную себестоимость строительной продукции. Полная себестоимость отражает совокупные затраты производственных ресурсов, удельная себестоимость - (себестоимость, приходящаяся на 1 рубль продукции, работ, услуг) - эффективность использования ресурсов. Анализ себестоимости позволяет, с одной стороны, дать обобщающую оценку эффективности использования ресурсов, с другой - определить резервы увеличения прибыли и снижения цены единицы продукции.

Анализ себестоимости проводится по следующим основным направлениям:

анализ динамики обобщающих показателей;

анализ себестоимости единицы продукции (услуг);

анализ структуры затрат, ее динамики;

анализ себестоимости продукции по статьям;

выявление резервов снижения себестоимости.

Проведём анализ динамики обобщающих показателей себестоимости продукции предприятия.

Из показателей табл. 2.9, видно, что произошёл значительный рост затрат по обеспечению производственной деятельности: 61,6 млн. руб. или 28,4%, в том числе материальные затраты возросли на 52,8%. Снизились затраты на содержание производственных помещений (на 4,0 млн. руб.).

Необходимо отметить, что для целей налогообложения произведенные предприятием затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов. Например, представительские расходы не должны превышать 4% от расходов на оплату труда, что составляет:

Норма представительских расходов в 2009 г. = 101,7 \* 4% = 4,1 млн. руб.

Норма представительских расходов в 2010 г. = 99,8 \* 4% = 3,9 млн. руб.

Норма представительских расходов в 2011 г. = 112,5 \* 4% = 4,5 млн. руб.

Из показателей табл. 2.7 видно, что в анализируемом периоде превышения нормы представительских не было.

В себестоимость включаются суммы командировочных расходов, затраченные на производственные цели. Сумма командировочных расходов также включается в себестоимость в пределах установленных лимитов и норм.

Проведём анализ себестоимости единицы продукции. В таблице 2.8, представлен расчёт себестоимости единицы продукции по номенклатурным группам продукции предприятия.

Из показателей табл. 2.8 видно, что в анализируемом периоде объём продукции возрос на 95,5 тонн. Полная себестоимость произведённой и реализованной продукции возросла на 60 500 тыс. руб., себестоимость единицы продукции возросла на 26,1 тыс. руб., что составило относительный прирост 14,1%. По номенклатурным группам эта цифра неодинакова: наибольший абсолютный прирост себестоимости единицы продукции пришёлся на группу цветное товарное литьё. Себестоимость 1 тонны цветного товарного литья увеличилась на 70,8 тыс. руб., в относительном выражении это составило 16,2%. Наибольший относительный прирост себестоимости единицы продукции пришёлся на группу «прочая продукция» - 54,8%. Значительный рост себестоимости единицы продукции произошёл по группе «оборудование для строительных предприятий»: абсолютный прирост составил 41,8 тыс. руб., относительный - 20,9%. Поскольку эта номенклатурная группа занимает наибольший удельный вес в объёме производства, необходимо проанализировать формирование себестоимости единицы этой продукции более детально.

В табл. 2.9, представлен расчёт полной себестоимости единицы продукции на примере оборудования для строительных организаций.

Таким образом, из показателей таблицы 2.9 следует, что себестоимость единицы оборудования возросла на 41 800 тыс. руб. Из показателей таблицы также следует видно, что в 2010 г. произошёл рост всех видов затрат. При сравнении показателей 2010 г. и 2011 г. видно, что наибольший рост произошёл по статьям «заработная плата» и «расходы на материалы»: на 4285 тыс. руб. и 30594 тыс. руб. соответственно. По статье «расходы на материалы» основной рост затрат пришёлся на покупные запчасти и полуфабрикаты. Если в 2010 г. на покупные запчасти и полуфабрикаты для изготовления единицы оборудования затрачено 60463 тыс. руб., то в 2011 г. эти затраты составили 90300 тыс. руб. (абсолютный прирост составил 29837 тыс. руб., относительный - 49,3%). На сырьё и материалы в 2010 г. затрачено 40643 тыс. руб., в 2011 г. - 50400 тыс. руб. (абсолютный прирост составил 9757 тыс. руб., относительный - 24,0%).

Несмотря на то, что в 2011 г. значительно возросли расходы на оплату труда, доля их в составе себестоимости сократилась: в 2010 г. она составляла 21,7%, в 2011 г. - 18,8%. Сократилась доля затрат на сырьё и материалы: в 2010 г. она составляла в объёме полной себестоимости 21,2%, в 2011 г. снизилась до 20,8%. Возросли расходы на покупные запчасти и полуфабрикаты, их доля составила: в 2010 г. - 31,6%, в 2011 г. - 37,3%. Доли остальных статей затрат изменились незначительно.

При анализе себестоимости, необходимо рассчитывать основные обобщающие показатели, к которым относятся: прибыль на рубль материальных затрат, материалоотдача, материалоемкость, коэффициент соотношений темпов роста выручки и материальных затрат, коэффициент использования материальных ресурсов.

Прибыль на рубль материальных затрат является наиболее обобщающим показателем эффективности использования материальных ресурсов.

Определяется путем деления суммы полученной прибыли от основной деятельности на сумму материальных затрат.

Материалоотдача (Мо) определена (табл. 2.9) делением стоимости выручки на сумму материальных затрат. Этот показатель характеризует отдачу материальных ресурсов, то есть, сколько получено выручки с каждого рубля потреблённых материальных ресурсов.

Данные расчёты говорят о тенденции роста материалоотдачи. Если в 2010 г. на каждый рубль материальных затрат приходилось 2,44 руб. выручки, в 2010 г. - 2,22 руб., в 2011 г. - 2,52 руб. Эти показатели говорят о росте материальных затрат с соответствующим увеличением выручки.

Объём производства в стоимостном выражении и выручка от реализации есть результат воздействия всех видов ресурсов. Материалоёмкость продукции (Мёмк) - отношение суммы материальных затрат к объёму производства. Показывает, сколько материальных затрат необходимо произвести для выработки единицы продукции.

Динамика показателей эффективности использования материальных ресурсов предприятия в 2010-2011 гг. проанализирована в табл. 2.10.

# Таблица 2.10. Динамика показателей эффективности использования материальных ресурсов по ООО «Центральный» в 2009-2011 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2009 г. | 2010 г. | 2011 г. | Отклонение +, - | Отклонение% |
| Объём производства (тонны) | 1547,5 | 1569,9 | 1642 | +94,5 | +6,1 |
| Выручка, тыс. руб. | 395 500 | 422 000 | 530 600 | +135100 | +34,2 |
| Прибыль от продаж, тыс. руб. | 84 800 | 84 000 | 148 200 | +63400 | +74,8 |
| Сумма материальных затрат, тыс. руб. | 161 600 | 189 400 | 210 300 | + 48700 | +30,1 |
| Прибыль на рубль материальных затрат, руб. | 84 800 / 161 600 = 0,52 | 84 000 / 189 400 = 0,44 | 148 200 / 210300 = 0,70 | +0,18 | +34,6 |
| Материалоотдача, руб. | 2,44 | 2,22 | 2,52 | +0,08 | +3,2 |
| Материалоёмкость, тыс. руб. | 104,4 | 120,6 | 128,1 | +23,7 | +22,7 |

Из показателей табл. 2.10 прибыль от продаж на 1 руб. материальных затрат в 2009 г. составила 0,52 руб., в 2010 г. - 0,44 руб., в 2011 г. - 0,70 руб. За анализируемый период этот показатель увеличился на 0,18 руб., или 34,6%. Показатель материалоотдачи увеличился незначительно - 3,2%.

На предприятии наблюдается рост материалоёмкости продукции. На производство единицы продукции (1 тонну) в 2009 г. затрачивалось материальных ресурсов на сумму 104,4 тыс. руб., в 2010 г. - 120,6 тыс. руб., в 2011 г. - 128,1 тыс. руб.

Увеличение данного показателя является отрицательным фактором деятельности предприятия. В итоге общая материалоёмкость зависит от объёма производства и реализации продукции, работ и услуг, их структуры, норм расхода материальных ресурсов, цен на материальные ресурсы и установленных тарифов на услуги.

Для получения более реальной картины целесообразно аналогичные расчёты производить по каждому виду продукции, работ и услуг отдельно.

Коэффициент (Кс) соотношений темпов роста выручки и материальных затрат определяется отношением индекса выручки к индексу материальных затрат. Он характеризует в относительном выражении динамику материалоотдачи и одновременно раскрывает факторы её роста.

Коэффициент (Кс) соотношений темпов роста выручки и материальных затрат в 2010 г. меньше 1, что говорит об опережении роста материальных затрат роста выручки. В 2011 г. значение коэффициента (Кс) соотношений темпов роста выручки и материальных затрат выше 1, что говорит о наметившейся тенденции опережения темпа роста выручки относительно темпа роста затрат.

Проведённый анализ говорит о том, что необходимо изыскивать резервы снижения материалоёмкости. Рост потребности предприятия в материальных ресурсах может быть удовлетворён экстенсивным путём (приобретением или изготовлением большего количества материальных ресурсов) или интенсивным (более экономным и рациональным использованием имеющихся ресурсов). Для рентабельной деятельности предприятия и снижения уровня материалоёмкости необходимо отдать предпочтение интенсивному пути использования материальных ресурсов, что будет способствовать снижению себестоимости продукции, работ и услуг и, соответственно, повышению доходности предприятия.

# **3. Разработка рекомендаций по оптимизации объёма и структуры производственных затрат**

# **3.1 Факторы, влияющие на эффективность использования производственных ресурсов и себестоимость продукции**

В условиях инфляции и мирового финансового кризиса предприятие, стремясь сохранить реальный уровень оплаты труда, увеличивает фонд потребления в ущерб фондам накопления и развития. В 2011 г. затраты по статье «Оплата труда» по предприятию составили 112 500,0 тыс. руб. против 99 800,0 тыс. руб. в 2010 г., то есть, прирост составил 12,7%. Такая финансовая политика предприятия ведёт к «затуханию» инвестиционной активности предприятия, к расходованию средств, предназначенных для расширенного воспроизводства. Таким образом, инфляция затрудняет процесс не только расширенного, но и простого воспроизводства.

Анализ использования средств на оплату труда на предприятии имеет большое значение, так как для эффективного функционирования предприятия необходимо, чтобы темп роста производительности труда обгонял темпы роста его оплаты.

Для верного начисления суммы оплаты труда, подлежащей отражению по статье «Расходы на оплату труда», важно определить состав фонда оплаты труда. Выплаты в пользу работников, производимые предприятием, в целях определения состава фонда оплаты труда, необходимо правильно сгруппировать.

В табл. 3.1 видно, что наибольшая доля фонда оплаты труда приходится на заработную плату, выплаченную по сдельным расценкам. За анализируемый период заработная плата по сдельным расценкам возросла на 2547 тыс. руб. или 6,4%. В 2010 г. на долю оплаты по расценкам приходилось 34,6% в общем объёме фонда оплаты труда, в 2011 г. - 34,4%. На долю повременной оплаты труда в 2010 г. приходилось 28% фонда оплаты труда, в 2011 г. - 28,4%.

Таблица 3.1. Состав фонда оплаты труда в ООО «Центральный» в 2009-2011 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | 2009 г. тыс. руб. | 2010 г. тыс. руб. | 2011 г. тыс. руб. | Отклонение + - тыс. руб. | Отклонение, % |
| Фонд оплаты труда всего | 101 700 | 99 800 | 112 500 | +10800 | +4,9 |
| Оплата по сдельным расценкам | 34 764 | 34 770 | 37 311 | +2547 | +6,4 |
| Повременная оплата по тарифным ставкам, окладам | 28 145 | 27 190 | 30 870 | +2725 | +9,7 |
| Премии | 13 357 | 12 144 | 14 055 | +698 | +3,3 |
| Вознаграждения по итогам работы за год | 4 122 | 4 100 | 5 245 | +1 123 | +27,2 |
| Выплаты по районным коэффициентам | 10 905 | 10 006 | 11 150 | +245 | +1,9 |
| Оплата ежегодных и дополнительных отпусков | 5 933 | 5 006 | 6 345 | +412 | +6,9 |
| Вознаграждения за выслугу лет | 3 145 | 2 800 | 3 542 | +397 | 12,6 |
| Прочие виды оплаты труда | 1 329 | 3 784 | 3 982 | +2653 | 199,6 |

Значительная часть приходится на премии (13,3% в 2010 г. и 13,0% в 2011 г.). Доля вознаграждений по итогам работы за год также возросла (4,1% в 2010 г. и 4,8% в 2011 г.). Таким образом, сумма выплат поощрительного характера занимает в фонде оплаты труда предприятия значительную долю и имеет тенденцию роста.

Правильное использование трудовых ресурсов предполагает опережающий темп роста производительности труда по сравнению с темпом роста средней заработной платы одного работника. Среднесписочная численность работников на предприятии составляла: 85 человек в 2009 г.; 40 человек в 2010 г. и 80 человек в 2011 г.

Среднегодовой заработок одного работника:

г. = 101 700 / 985 = 103,2 тыс. руб.

г. = 99 800 / 940 = 106,2 тыс. руб.

г. = 112 500 / 880 = 127,8 тыс. руб.

Темп роста средней заработной платы за три года = (127,8 / 103,2) \* 100 = = 123,8%

Выручка от реализации продукции, товаров и услуг на одного работающего:

г. = 395 500 / 985 = 401,5 тыс. руб.

г. = 422 000 / 940 = 448,9 тыс. руб.

г. = 530 600 / 880 = 602,9 тыс. руб.

Темп роста производительности труда (по выручке от реализации продукции) за три года = (602,9 / 401,5) \* 100 = 150,2%

Произведено продукции на одного работающего:

г. = 1547,5 / 985 = 1,5 тыс. т.

г. = 1569,9 / 940 = 1,67 тыс. т.

г. = 1642 / 880 = 1,87 тыс. т.

Темп роста производительности труда (по объёму производства продукции) за три года = (1,87 / 1,5) \* 100 = 124,7%

Таким образом, проведённые расчёта свидетельствуют о том, что на предприятии темп роста производительность труда имеет значительное опережение над темпом роста средней заработной платы одного работника.

Большое значение имеет показатель зарплатоёмкости (Кз/ёмк.), который рассчитывается как отношение суммы фонда оплаты труда к сумме выручки от реализации продукции, услуг и работ.

Кз/ёмк. 2009 г. = 101 700 / 395 500 = 0,26

Кз/ёмк. 2010 г. = 99 800 / 422 000 = 0,24

Кз/ёмк. 2011 г. = 112 500 / 530 600 = 0,21

Из результатов расчёта видно, что уровень зарплатоёмкости реализованной продукции, работ и услуг в 2011 г. снизился на 0,05 относительно уровня 2010 г. Это означает, что если в 2010 г. на 1 руб. выручки было затрачено 26 коп. фонда оплаты труда, то в 2011 г. на 1 руб. выручки приходилась 21 коп. затрат на оплату труда. Это является положительным показателем и говорит о росте эффективности использования фонда оплаты труда и трудовых ресурсов в целом.

На эффективность использования производственных ресурсов предприятия оказывает влияние целая система факторов. Исходя из задач анализа эффективной деятельности предприятия, важное значение имеет классификация факторов, деление их на внутренние и внешние.

К основным внешним факторам, не зависящим от деятельности предприятия, относятся: рублевая и валютная инфляция, ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, ставки налогов, платежей и сборов, природные условия.

Даже умеренная инфляция влияет на деятельность предприятий, существенно деформируя данные отчетности, подготовленные на основе традиционных бухгалтерских оценок, дезориентируя руководство предприятия в оценке производственных и финансовых ресурсов, производственного потенциала. Традиционная оценка активов длительного пользования по их первоначальной стоимости возможна при использовании стабильной денежной единицы измерения.

Особое искажающее воздействие на результаты деятельности предприятий и их отчетность оказывает гиперинфляция, при которой деньги в пределах отчетного периода теряют покупательную способность такими темпами, что результаты деятельности на конец отчетного периода в номинальных денежных единицах могут ввести пользователей отчетности в заблуждение.

Из проведённого в работе анализа видно, что на предприятии увеличились расходы по статье «материальные затраты». Необходимо определить какая часть материальных затрат увеличилась за счёт инфляции (роста цен на материальные ресурсы).

Приняв средний темп инфляции за 1,6 (индекс цен 1,016) можно рассчитать сумму роста материальных затрат по причине инфляции:

г. = 189 400 - (161 600 \* 1,016) = 189 400 - 164 185,6 =

= 25214,4 тыс. руб.

г. = 210 300 - (189 400 \* 1,016) = 210 300 - 192 430,4 =

= 17869,6 тыс. руб.

Можно сделать вывод, что рост суммы материальных затрат в 2010 г. на 90,7% (25214 / 27800 = 90,7%), а в 2011 г. на 85,5% (17869,6 / 20900) связан с ростом цен на материалы и энергоресурсы.

Проведём комплексную оценку эффективности использования производственных ресурсов, основанную на расчетах относительных отклонений по основным видам производственных ресурсов, по данным предприятия за три анализируемых года (табл. 3.2).

# Таблица 3.2. Оценка эффективности использования производственных ресурсов в ООО «Центральный» в 2009-2011 гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2009 г. | 2010 г. | 2011 г. | Отклонение 2011 г. к 2010 г. в% |
| Объём производства, тыс. руб. | 395 500 | 422 000 | 530 600 | 134,2 |
| Производственный персонал, человек | 985 | 940 | 880 | 89,3 |
| Фонд оплаты труда, тыс. руб. | 101 700 | 99 800 | 112 500 | 110,6 |
| Среднегодовая заработная плата на одного работающего, тыс. руб. | 103,2 | 106,2 | 127,8 | 123,8 |
| Материальные затраты, тыс. руб. | 161 600 | 189 400 | 210 300 | 130,1 |
| Амортизация, тыс. руб. | 2 500 | 2 700 | 3 100 | 124,0 |

Относительное отклонение по производственному персоналу:

(880 - 985) \* 1,342 = -140,9

Такая экономия достигнута за счет роста производительности труда в 2011 г. по сравнению с 2010 г. Нужно выразить эту экономию в денежной форме, умножив относительное отклонение по производственному персоналу на среднюю заработную плату в 2010 г. (103,2 тыс. руб. \* -140,9 = -14 540,9 тыс. руб.) и в 2011 г. (127,8 руб. \* -140,9 = -18 007,0 тыс. руб.). Но такая оценка относительной экономии за счет роста производительности труда не является реальной для предприятия. Реальная экономия по элементу оплаты труда достигается за счет превышения темпов роста производительности труда над темпами роста средней заработной платы и определяется расчетом относительного отклонения по фонду оплаты труда.

Относительное отклонение по фонду оплаты труда, учитывая превышение темпа роста объёма производства над темпом роста фонда оплаты труда (134,2 - 110,6 = 23,6):

500 тыс. руб. - 101 700 тыс. руб. \* 0,236 = 2548,8 тыс. руб.

Относительное отклонение по материальным ресурсам, учитывая превышение темпа роста объёма производства над темпом роста материальных затрат (134,2 - 130,1 = 4,1):

300 тыс. руб. - 161 600 тыс. руб. \* 0,041 = 1984,4 тыс. руб.

Относительное отклонение по амортизации учитывая превышение темпа роста объёма производства над темпом роста амортизации (134,2 - 124,0 = 10,2):

100 тыс. руб. - 2 500 тыс. руб. \* 0,102 = 61,2 тыс. руб.

Комплексный экономический эффект (экономия) от интенсификации использования всех производственных ресурсов как по потреблению (себестоимость), так и по применению: 2548,8 + 1984,4 + 61,2 = 4594,4 тыс. руб.

Таким образом, учитывая опережение темпа роста объёма производства (134,2%) и производительности труда (150,2%) над темпами роста фонда оплаты труда (110,6%), материальных затрат (130,1%) и амортизации (124,0%), получена относительная экономия производственных ресурсов в сумме 4594,4 тыс. руб.

Использование производственных ресурсов может носить как экстенсивный, так и интенсивный характер. Понятие всесторонней интенсификации характеризует использование не только живого, но и овеществлённого труда, то есть, совокупности всех производственных и финансовых ресурсов.

Возможность обеспечить высокие темпы роста экономической эффективности производства даёт только переход к преимущественно интенсивному типу развития. Соотношение экстенсивности и интенсивности производства анализируется сравнением качественных и количественных показателей использования ресурсов.

# **3.2 Мероприятия по оптимизации бухгалтерского учета**

Задачи выявления и мобилизации внутренних резервов роста, эффективного использования всех видов ресурсов стоят весьма остро перед большинством российских строительных предприятий. В части практического использования выявленных резервов, в первую очередь относящихся к потреблению материальных и трудовых ресурсов, первостепенное значение должно отводиться внедрению научно-технических достижений как наиболее перспективному направлению повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Результаты анализа, показали, что деятельность предприятия в целом за 2011 г. в области использования материальных ресурсов можно оценить положительно.

Для повышения эффективности использования материальных ресурсов можно использовать экстенсивный или интенсивный путь (см. табл. 3.3).

# Таблица 3.3. Мероприятия по оптимизации основных групп затрат ресурсов в ООО «Центральный»

|  |  |
| --- | --- |
| Группа затрат | Мероприятия по оптимизации |
| 1) материалы | Интенсивный: |
|  | Рациональное использование материалов |
|  | Применение прогрессивных, научно обоснованных норм расхода материальных ресурсов и их соблюдение в процессе производства |
|  | Использование безотходных технологий |
|  | Утилизация отходов материальных ресурсов |
|  | Экстенсивный: |
|  | Увеличение производства материальных ресурсов (материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий, топлива, энергии и т.д.) |
| Группа затрат | Мероприятия по оптимизации |
| 2) амортизация | Выбор оптимального порядка формирования стоимости основных средств и метода начисления амортизации |
|  | Использование предусмотренных Налоговым кодексом различных бонусов: повышающие коэффициенты, амортизационная премия |
| 3) зарплата | Рационализация затрачиваемого рабочего времени и - как следствие - отказ от необходимости дополнительного набора сотрудников, повышающего затраты на оплату труда |
|  | Улучшение условий труда уже имеющихся работников и - как следствие - повышение отдачи труда |
| 4) отчисления | Налоговый кодекс разрешает компаниям выбрать порядок уплаты ежемесячных авансовых платежей либо исходя из фактически полученной прибыли за истекший месяц, либо в размере 1/3 авансового платежа за предыдущий квартал |
| 5) прочие | Суммы, направляемые в резервы, уменьшают налог на прибыль в текущем периоде, не дожидаясь использования самого резерва (по сомнительным долгам (ст. 266), по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267), на ремонт основных средств (ст. 324), предстоящих расходов на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (ст. 324.1), предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов (ст. 267.1)) |

Экстенсивный путь ведет к росту удельных материальных затрат на единицу продукции, хотя себестоимость ее может при этом и снизиться за счет увеличения объема производства и уменьшения доли постоянных затрат. Интенсивный путь обеспечивает сокращение удельных материальных затрат и снижение себестоимости единицы продукции. Экономное использование сырья, материалов и энергии ООО «Центральный» равнозначно увеличению их производства.

Наиболее предпочтительным, в данной ситуации является интенсивный путь. Поэтому для повышения эффективности использования материалов в процессе производства, ООО «Центральный» рекомендуется провести следующие мероприятия интенсивного типа:

) отрегулировать ритмичность поставок металлопроката от поставщиков. В результате предприятие сможет:

произвести больше продукции за счет сокращения простоев из-за отсутствия сырья;

снизить остатки материальных запасов на конец периода, что приведет к дополнительной экономии, поскольку наличие оптимального уровня запасов позволяет экономить на расходах по хранению этих запасов;

) в целях экономии материальных ресурсов использовать так называемое «вторичное сырье», которое на данном производстве представлено в виде возврата металлолома. Возвращенный металл предприятие учитывает как металлический лом, который в дальнейшем отгружается на переплавку.

Однако необходимо отметить, что 20% возврата металла (по данным технологического и планового отделов) является пригодным для вторичного употребления. Так, по данным за 2011 год количество возвращенного металлического лома составило 9531 тонн. Из этого количества для вторичного использования пригодны 1906 тонн (9531\*0,2). Если бы ООО «Центральный» использовал это сырье для производства, то при средней цене за 1 тонну металла 2,664 тыс. руб. сумма экономии составила бы 5078,12 тыс. руб. (1906\*2,664).

Оптимизация учета амортизируемого имущества ООО «Центральный». Экономия по налогу на прибыль по основным средствам достигается, если выбрать оптимальный порядок формирования их стоимости и метод начисления амортизации. Кроме этого можно использовать предусмотренные Налоговым кодексом различные бонусы: повышающие коэффициенты, амортизационную премию. Скорректированные положения учетной политики можно применять только к новым объектам основных средств.

Налоговый кодекс предписывает включать в первоначальную стоимость основного средства все расходы, связанные с приобретением объекта (п. 1 ст. 257 НК РФ). Исходя из этого, например, таможенная пошлина, расходы на доставку, проценты за кредит увеличивают стоимость основного средства и списываются на расходы только через амортизацию. Между тем подобные расходы можно учесть единовременно, прописав их в учетной политике. Это связано с тем, что такие затраты перечислены также в составе прочих и внереализационных расходов. Кодекс же разрешает учитывать затраты, которые с равными основаниями могут быть отнесены к нескольким группам расходов, по усмотрению компании (п. 4 ст. 252).

По основным средствам, бывшим в употреблении, можно сократить срок списания их стоимости. Для этого в учетной политике ООО «Центральный» нужно закрепить, что срок полезного использования таких объектов определяется с учетом периода эксплуатации предыдущими собственниками (п. 12 ст. 259 НК РФ).

Начисление амортизации нелинейным способом позволит увеличить расходы и сократить текущие платежи по налогу на прибыль по сравнению с тем, если бы сумма амортизации рассчитывалась линейным методом (п. 1 ст. 259 НК РФ).

Например, ООО «Центральный» в январе 2010 г. приобрело и ввело в эксплуатацию основное средство. Объект относится к первой амортизационной группе, а его первоначальная стоимость равна 320 тыс. руб. Срок полезного использования основного средства равен 16 месяцев.

При линейном методе ежемесячная сумма амортизации составит 20 000 руб. (320 000 руб.: 16 мес.). Использование нелинейного метода позволит списать в расходы: в феврале - 40 000 руб. (320 000 руб. / 16 мес. x 2), в марте - 35 000 руб. ((320 000 руб. - 40 000 руб.): 16 мес. x 2), в апреле - 30 625 руб. ((280 000 руб. - 35 000 руб.): 16 мес. x 2), в мае - 26 796,88 руб. ((245 000 руб. - 30 625 руб.): 16 мес. x 2), в июне - 23 447,27 руб. ((214 375 руб. - 26 796,88 руб.): 16 мес. x 2). Как видно, в первом квартале 2010 г. использование нелинейного метода по сравнению с линейным позволяет увеличить расходы на 35 тыс. руб., а в первом полугодии 2010 г. - на 55 869,15 тыс. руб. За 2010 год эта сумма по вновь введенным объектам основных средств, предположительно, составит 456 тыс. руб.

По некоторым основным средствам дополнительно к основной норме амортизации можно применять специальные коэффициенты (п. п. 7, 8 ст. 259 НК РФ). Это объекты, используемые в условиях агрессивной среды или повышенной сменности (для них коэффициент не больше двух), и основные средства, являющиеся предметом договора лизинга (для них устанавливается коэффициент не выше трех). Использование этих коэффициентов ООО «Центральный» позволит в несколько раз быстрее списать стоимость основного средства на затраты. Этот коэффициент нельзя использовать по объектам, относящимся к первой, второй и третьей амортизационным группам, если по ним амортизация начисляется нелинейным методом.

Фонд оплаты труда ООО «Центральный» можно оптимизировать путем:

оптимизации численности работников предприятия;

увязка премий и вознаграждении работников с результатами деятельности компании за отчетный период (месяц, квартал, год).

Оптимизации численности работников - это рационализация затрачиваемого рабочего времени и - как следствие - отказ от необходимости дополнительного набора сотрудников, повышающего затраты на оплату труда. Для этого необходимо провести на предприятии исследование по затратам рабочего времени каждого сотрудника и найти пути улучшения его использования.

Ведь ни для кого не секрет, что сотрудники на рабочем месте решают личные вопросы и берут необоснованные отгулы. Чтобы повысить производительность труда, необходимо ввести более тщательный контроль за сотрудниками.

Следует также отметить, что за исследуемый период выручка от продажи продукции составила в 2011 году 530,6 млн. руб., что выше показателя 2010 года на 108,6 млн. руб. или 25,73% (см. табл. 3.4). При этом рост вознаграждения по итогам работы за год увеличился в 2011 году на 27,93% по сравнению с 2010 годом, что является экономически нецелесообразным.

# Таблица 3.4. Сопоставление сумм премий с выполнением плана выпуска продукции ООО «Центральный» за 2009-2011 годы

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2009 | 2010 | 2011 | Изменения по сравнению с 2011 годом | | | |
|  |  |  |  | 2009 | | 2010 | |
|  |  |  |  | % | +/- | % | +/- |
| Объём выручки от реализации продукции | 395,5 | 422 | 530,6 | 34,16 | 135,10 | 25,73 | 108,60 |
| Фонд оплаты труда всего | 101700 | 99 800 | 112500 | 10,62 | 10800,00 | 12,73 | 12700,00 |
| Оплата по сдельным расценкам | 34 764 | 34 770 | 37 311 | 7,33 | 2547,00 | 7,31 | 2541,00 |
| Повременная оплата по тарифным ставкам, окладам | 28 145 | 27 190 | 30 870 | 9,68 | 2725,00 | 13,53 | 3680,00 |
| Премии | 13 357 | 12 144 | 14 055 | 5,23 | 698,00 | 15,74 | 1911,00 |
| Вознаграждения по итогам работы за год | 4 122 | 4 100 | 5 245 | 27,24 | 1123,00 | 27,93 | 1145,00 |
| Выплаты по районным коэффициентам | 10 905 | 10 006 | 11 150 | 2,25 | 245,00 | 11,43 | 1144,00 |
| Оплата ежегодных и дополнительных отпусков | 5 933 | 5 006 | 6 345 | 6,94 | 412,00 | 26,75 | 1339,00 |
| Вознаграждения за выслугу лет | 3 145 | 2 800 | 3 542 | 12,62 | 397,00 | 26,50 | 742,00 |
| Прочие виды оплаты труда | 1 329 | 3 784 | 3 982 | 199,62 | 2653,00 | 5,23 | 198,00 |

Рассмотрим далее сопоставление выполнения плана выпуска продукции с суммой премиальных. Этот алгоритм можно использовать в дальнейшем для расчета премиальных сотрудникам, которые получают заработную плату как сдельно, так и по окладам (см. табл. 3.5).

Исходя из вышеизложенного, следует отметить, что на протяжении последних лет премия начислялась, не исходя из объема выпуска продукции, а методом общего процента, для уравнения всех работников.

# Таблица 3.5. Алгоритм сопоставления сумм премий с выполнением плана выпуска продукции ООО «Центральный» за 2009-2011 годы

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Объем перевыполнения плана выпуска продукции (%) | 2009 | | 2010 | | 2011 | |
|  | % ФОТ | млн. руб. | % ФОТ | млн. руб. | % ФОТ | млн. руб. |
| 5 | 0,4 | 407 | 0,4 | 399,2 | 0,4 | 450 |
| 10 | 0,8 | 814 | 0,8 | 798,4 | 0,8 | 900 |
| 15 | 1,2 | 1 220 | 1,2 | 1197,6 | 1,2 | 1350 |
| 20 | 1,6 | 1 627 | 1,6 | 1596,8 | 1,6 | 1800 |
| 25 | 2 | 2 034 | 2 | 1996 | 2 | 2250 |
| 30 | 2,4 | 2 441 | 2,4 | 2395,2 | 2,4 | 2700 |
| 35 | 2,8 | 2 848 | 2,8 | 2794,4 | 2,8 | 3150 |
| 40 | 3,2 | 3 254 | 3,2 | 3193,6 | 3,2 | 3600 |
| 45 | 3,6 | 3 661 | 3,6 | 3592,8 | 3,6 | 4050 |
| 50 | 4 | 4 068 | 4 | 3992 | 4 | 4500 |
| … |  |  |  |  |  |  |

В таблице 3.5 приведен пример увязки объема выпуска продукции по плану (в данном примере за план взят показатель предыдущего года) к проценту премирования работников исходя из общего фонда оплаты труда. Итак, применяя данный алгоритм, возможно сократить уровень премиальных за 2011 год на 2477 млн. руб. А что касается премии за 2010 год, то по данным таблицы 3.5 сумма премии в сумме 12144 млн. руб. занижена на 2477 млн. руб., т.к. рост выпуска продукции за данный период составил 34,16%.

Следует отметить, что на предприятии высокие затраты по статье прочие расходы. Это связано, в основном, формированием резервов:

по сомнительным долгам;

по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;

на ремонт основных средств;

предстоящих расходов на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

Для повышения технического уровня производства можно рекомендовать частичную реконструкцию оборудования литейного цеха. То есть, эффективность использования основных средств можно повысить не только путём приобретения нового оборудования, но и путём модернизации и реконструкции уже эксплуатируемого оборудования. Расчёт экономии от этого мероприятия можно рассчитать следующим образом.

Экономия от снижения затрат на сырьё после реконструкции оборудования определяется по формуле:

Э с = (Н0 Ц - Н1 Ц) \* К1, (3.1)

где:

Э с - экономия сырья;

Но и Н1 - норма расхода сырья на единицу продукции до (Н0) и после (Н1) проведения реконструкции оборудования;

Ц - цена единицы сырья;

К1 - количество единиц продукции, выпускаемых с момента проведения

мероприятия до конца планируемого года.

Э с = (13000\*17,15 -12850\*17,15) \* (78,8+40,0+14,5) = (222950 - 220377,5) \* 133,3 = 2572,5\*133,3 = 342914,3 руб. = 342,9 тыс. руб.

Таким образом произошла экономия от снижения затрат на сырье после реконструкции оборудования на 342,9 тыс. руб.

Можно рекомендовать установку в цех №2 по производству оборудования новые усовершенствованные токарные станки в количестве 5 шт., экономический эффект от внедрения этого мероприятия рассчитывается следующим образом.

Расчёт капитальных затрат (табл. 3.6).

Таблица 3.6. Капитальные затраты на установку станков в цех №2

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателей | Планируемый год, тыс. руб. | Сумма по кварталам | | | |
|  |  | 1 | 2 | 3 | 4 |
| Капитальные затраты всего, в том числе | 2944 | 810 | 795 | 670 | 669 |
| Стоимость оборудования | 5\* 520,0 = 2600 | 700 | 700 | 600 | 600 |
| Затраты на доставку и устройство (11,5%) | 299 | 95 | 85 | 60 | 59 |
| Работы по установке | 45,0 | 15,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 |

Итого капитальных затрат (Таблица 3.6):

Кз = И = 2944 тыс. руб.

. Экономия затрат от установки оборудования рассчитывается следующим образом (данные для расчётов взяты из табл. 2.9).

Таблица 3.7. Данные для расчёта

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Базисный год | Планируемый год |
| Количество произведённой продукции, шт. | 1280 (Qо) | 1310 (Q1) |
| Количество работников, чел. | 285 | 285 |
| Трудозатраты, чел. час. | 192 000 | 190 000 |
| Фонд оплаты труда, тыс. руб. (З) | 79 100 | 85 000 |
| Производительность труда, шт./чел. | 4,5 | 4,9 |
| Трудоёмкость, чел. час./ шт. | 15,0 (По) | 14,7 (П1) |
| Зарплатоёмкость, ФОТ/шт. (тыс. руб./шт.) | 61,8 | 64,9 |
| Постоянные расходы (амортизационные расходы + управленческие расходы + коммерческие расходы + прочие расходы) | 15 283 (С) | 15 283 (С) |
| Административно-хозяйственные расходы (Мз) | 16 124 (Мо) | 16 124 (М1) |

Итого экономия затрат после установки оборудования:

Э = Э1 + Э2 + Э3 = 1703,0 + 262,0 + 393,0 = 2358,0 тыс. руб.

. Дополнительные текущие затраты в результате установки оборудования.

. Дополнительная амортизация (З1) = стоимость оборудования \* средняя норма амортизации = 2 600 \* 15,5% = 403,0 тыс. руб.

. Дополнительные затраты на содержание и ремонт оборудования (З2) = стоимость оборудования \* 10,0 процентов = 2 600\*10/100 = 260,0 тыс. руб.

Итого дополнительных затрат:

З = З1 + З2 = 403,0 + 260,0 = 663,0 тыс. руб.

. Расчёт эффекта от внедрения оборудования.

Эффект (Эґ)= Экономия (Э) - дополнительные затраты (З)

Эффект = 2358,0 - 663,0 = 1695,0 тыс. руб.

Срок окупаемости капитальных затрат (n):

= И / Эґ, (3.2)

где И - капитальные затраты;

Эґ - экономический эффект от установки токарного оборудования.

# n = 2944,0 / 1695,0 = 1,7 года

Внутренняя рентабельность (R), норма доходности:= 1695 / 2944 \* 100 = 57,6%

. Оценку экономического эффекта от установки токарного оборудования произведём методом ЧПС (чистая приведённая стоимость). ЧПС - это обобщающий результат деятельности за весь период реализации данного мероприятия. Для его определения используется формула:

ЧПС = ПС - И; ПС = R \* Эґ\* n \* i, (3.3)

где: R - внутренняя рентабельность проекта;

Эґ **-** экономический эффект;- период окупаемости проекта;- ставка дисконтирования.

ЧПС = (57,6 \* 1695,0 \* 1,7 \* 10) / 100 - 2944,0 = 16597,4 - 2944,0 =

= 13653,4 тыс. руб.

Таким образом, обобщающий экономический эффект от планируемой установки оборудования будет равен 13653,4 тыс. руб. Срок окупаемости проекта равен 1,7 года. В течение этого периода полностью окупятся капитальные затраты на внедрение проекта в сумме 2944,0 тыс. руб. Рентабельность данного мероприятия составляет 57,6 процента, экономический эффект в планируемом году - 1695,0 тыс. руб.

# **Заключение**

В данной работе, была предпринята попытка детально разобрать и показать на конкретном примере, ООО «Центральный», все особенности организации бухгалтерского учета в строительной организации.

Были рассмотрены все виды деятельности предприятия, структура выручки, где наглядно представлена деятельность занимающая наибольший удельный вес в структуре предприятия, детально разобраны принципы формирования учетной политики.

Итак, повышению эффективности использования производственных ресурсов предприятия способствует улучшение материально-технического снабжения производства всеми видами материальных ресурсов, сырья. К их числу относятся: ликвидация потерь в производстве, связанных с использованием материалов, не соответствующих техническим условиям; уменьшение потерь материалов при транспортировке и хранении и т.п.

Рост потребности предприятия в материальных ресурсах может быть удовлетворён экстенсивным путём (приобретением или изготовлением большего количества материальных запасов) или интенсивным (более экономным и рациональным использованием имеющихся запасов). Таким образом, для снижения материалоёмкости продукции, работ и услуг необходимо удовлетворение потребностей предприятия в материальных ресурсах интенсивным путём, который предполагает:

предъявление повышенных требований к качеству закупаемых материальных ресурсов;

нахождение более выгодных вариантов поставки материальных ресурсов путём проведения открытых конкурсных торгов;

сокращение транспортно-заготовительных расходов: предпочтительно заключать договоры на поставку с поставщиками, находящимися на недалёком расстоянии от предприятия. Для этого необходимо произвести в кратчайшие сроки ревизию всех заключённых с поставщиками договоров и выбрать оптимальные варианты.

В данной работе перечислены и рассчитаны мероприятия, направленные на снижение себестоимости работ.

Основными путями снижения себестоимости являются:

Увеличение объема работ;

Повышение производительности труда;

Применение более дешевых видов сырья, топлива, материалов;

Экономия материальных ресурсов.

Проведенный расчет мероприятий по снижению себестоимости, позволяет сделать вывод, о том, что резерв суммарного снижения себестоимости за счет изменения резервов, позволяет сэкономить 17,75 тыс. руб.

Для улучшения учета затрат в ООО «Центральный», можно порекомендовать:

повысить квалификацию сотрудников бухгалтерии;

организовать доступ у «Консультант Плюс» или информационной системе «Гарант» для обеспечения персонала законодательными и нормативными документами, ПБУ, Приказами, инструкциями и оперативного отслеживания изменений в нормативной базе;

усовершенствовать форму применяемых документов и учетные регистров;

улучшить организацию и управление производством.

# **Список использованной литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I и II. - М.: Проспект, 1998 г.;

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федеральный Закон от 05.08.2000 г. №117-ФЗ (в редакции Федерального закона от 29.12.2000 г. №166-ФЗ)

. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января 2003 г.)

. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. №34н (в редакции приказа Минфина РФ от 24.03.2000 г. №31н)

. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н, с изменениями от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.)

. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» (с изменениями и дополнениями от 7 мая 2003 г.)

. «О формах бухгалтерской отчетности организаций» Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н

. Методические указания по бухгалтерскому учёту материально-производственных запасов №119н от 28.12.2001 (с изменениями и дополнениями от 23.04.2003).

. Методические рекомендации по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации. Утверждены приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 20.12.2000 г. №БГ-3-03/447

. Андреев Д.М. Аудит издержек: учет и анализ косвенных затрат // Аудиторские ведомости. N4. 2008. С. 15-18

. Бабченко Т.Н. Учет материально-производственных запасов // Российский налоговый курьер. N5. 2011. С. 40-41

. Бриль А. Нормативы для производственного и финансового планирования коммерческих предприятий // ФПА АКДИ «Экономика и жизнь», выпуск 5, 2008. С. 38-40

. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт: Учебник для вузов. - М.: Омега-Л, 2012. - 528 с.

. Волков Н.Г. Учет производственных запасов // Бухгалтерский учет. №4. 2008. С. 17-18

. Головченко Н. Рационализация инструментов системы управленческого учета, анализа и принятия решений // Финансовая газета. Региональный выпуск. №3, 2008. - с. 14-17

. Горфинкель В.Я. Экономика предприятия. Третье издание. М.: «ЮНИТИ», -2012. 411 с.

. Ефимова О.В. Оборотные активы организации и их анализ // Бухгалтерский учет. №19. 2008. С. 24-26

. Зимин Н.Е., Анализ и диагностика финансового состояния предприятий: Учебное пособие. - М.: ИКФ «ЭКМОС», 2012. - 305 с.

. Золотарёв В.С. Финансовый менеджмент. Учебное пособие. - Ростов н / Дону: Феникс, 2009. - 224 с.

. Ивашкевич В.Б. Производственный анализ: оптимизация структуры затрат // Аудиторские ведомости, 2008. №10, с. 38-39

. Камаев В.Д. Экономическая теория. Учебник для вузов. М.: ВЛАДОС ИМПЭ им. А.С. Грибоедова, 2012. - 328 с.

. Киперман Г.Я. Организация деятельности акционерного общества Финансовая газета. Региональный выпуск. 2010. №2. - с. 25-26

. Ковалёв В.В. Волков О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. - М.: Проспект, 2011. - 310 с.

. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. М: ИНФРА-М, 2012 г. - 645 с.

. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учёт в организациях. - М.: Финансы и статистика. 2008 г. - 355 с.

. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. - М.: Финансы и статистика, 2008, с. 106.

. Палий В.Ф, Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. М.: «Финансы и статистика», 2008. - 355 с.

. Матвеева В.М. Подходы к анализу деятельности организации // Финансовые и бухгалтерские консультации. №7, 2008. - С. 33-36.

. Португалова О.В. Цены и ценообразование. - М.: Проспект, 2008. 360 с.

. Пястолов С.М. Экономический анализ деятельности предприятий. - М.: Академический Проект, 2012. - 573 с.

. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие. - М.: Новое знание, 2008 г. - 704 с.

. Савицкая Г.В. Экономический анализ: Учебное пособие. - М.: Новое знание, 2008 г. - 640 с.

. Ткач В.И. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности. - М.: ИНФРА - М, 2008. - 320 с.

. Шеремет А.Д. Учет производства как начальный этап управленческого учета // Бухгалтерский учет. №20. 2008. С. 11-12

. Чечевицына Л.Н., Экономический анализ: Учебное пособие. - Ростов н / Дону изд. Феникс, 2011 г. - 445с

|  |
| --- |
| [Вернуться в библиотеку по экономике и праву: учебники, дипломы, диссертации](http://учебники.информ2000.рф/index.shtml)  [Рерайт текстов и уникализация 90 %](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.shtml)  [Написание по заказу контрольных, дипломов, диссертаций. . .](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |