

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт электронного обучения

Направление подготовки Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Кафедра Экономики

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

Тема работы			
Учет затрат на производство и выпуск готовой продукции на примере ООО «Браво-М» УДК_657.422.7+657.471.66(571.16)			
Студент			
Группа	ФИО	Подпись	Дата
3-ЗБ11	Новосёлова Елена Ивановна		

Руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент	Плучевская Эмилия Валерьевна	К. э. н.		

Консультант

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент	Черепанова Наталья Владимировна	К. филос. н.		

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ:

Зав. кафедрой	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Профессор	Барышева Галина Анзельмовна	Д. э. н.		

ПЛАНИРУЕМЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ОБУЧЕНИЯ ПО ООП

Код результата	Результат обучения (выпускник должен быть готов)	Требования ФГОС, критериев и/или заинтересованных сторон
<i>Универсальные компетенции</i>		
P1	Осуществлять коммуникации в профессиональной среде и в обществе в целом, в том числе на иностранном языке, разрабатывать документацию, презентовать и защищать результаты комплексной экономической деятельности.	Требования ФГОС (ОК-14; ПК-9; 11)
P2	Эффективно работать индивидуально, в качестве члена команды, состоящей из специалистов различных направлений и квалификаций, с делением ответственности и полномочий за результаты работы и готовность следовать корпоративной культуре организации	Требования ФГОС (ПК-11; ОК-1,7,8)
P3	Демонстрировать знания правовых, социальных, этических и культурных аспектов хозяйственной деятельности, осведомленность в вопросах охраны здоровья и безопасности жизнедеятельности.	Требования ФГОС (ОК-2;3;16; 15)
P4	Самостоятельно учиться и непрерывно повышать квалификацию в течение всего периода профессиональной деятельности	Требования ФГОС (ОК-2; 9,10,11) Критерий 5 АИОР (2.6), согласованный с требованиями международных стандартов EUR-ACE и FEANI
P5	Активно пользоваться основными методами, способами и средствами получения, хранения, переработки информации, навыками работы с компьютером как средством управления информацией, работать с информацией в глобальных компьютерных сетях	Требования ФГОС (ОК -13; ПК-1,3,5,10)
<i>Профессиональные компетенции</i>		
P6	Применять знания математических дисциплин, статистики, бухгалтерского учета и анализа для подготовки исходных данных и проведения расчетов экономических и социально-экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов на основе типовых методик с учетом действующей нормативно-правовой базы;	Требования ФГОС (ПК-1, ПК-2; ПК-3;4;5 ПК-7; ОК-5; ОК-4; ОК11,13)
P7	принимать участие в выработке и реализации для конкретного предприятия рациональной системы организации учета и отчетности на основе выбора эффективной учетной политики, базирующейся на соблюдении действующего законодательства, требований международных стандартов и принципах укрепления экономики хозяйствующего субъекта;	Требования ФГОС ПК-5; ПК-7; ОК-5,8
P8	Применять глубокие знания основ функционирования экономической системы на разных уровнях, истории экономики и экономической науки для анализа социально-значимых проблем и процессов, происходящих в обществе, и прогнозировать возможное их развитие в будущем	Требования ФГОС ОК-3,4; ПК-4,6,8,14,15);
P9	Строить стандартные теоретические и эконометрические модели исследуемых процессов, явлений и объектов, относящихся к области профессиональной деятельности, прогнозировать, анализировать и интерпретировать полученные результаты с целью принятия эффективных решений.	Требования ФГОС ПК-6; ПК-5; ПК-7; ПК-13;; ПК-8;
P10	На основе аналитической обработки учетной, статистической и отчетной информации готовить информационные обзоры, аналитические отчеты, в соответствии с поставленной задачей, давать оценку и интерпретацию полученных результатов и обосновывать управленческие решения.	Требования ФГОС ПК-4; ПК-5 ПК-7;8 ПК-10; ПК-13; ПК-5 ОК-1;2;3; ОК-6; ОК-13
P11	Внедрять современные методы бухгалтерского учета, анализа и аудита на основе знания информационных технологий, международных стандартов учета и финансовой отчетности	Требования ФГОС ПК-10;12 ОК-12
P12	осуществлять преподавание экономических дисциплин в общеобразовательных учреждениях, образовательных учреждениях начального профессионального, среднего профессионального, высшего профессионального и дополнительного профессионального образования.	Требования ФГОС ПК-14; ПК-15;ОК-2;
P13	Принимать участие в разработке проектных решений в области профессиональной и инновационной деятельности предприятий и организаций, подготовке предложений и мероприятий по реализации разработанных проектов и программ с учетом критериев социально-экономической эффективности, рисков и возможных социально-экономических последствий	Требования ФГОС (ПК-3,4,7; 11;12;13ОК-1,7, 8)
P14	Проводить теоретические и прикладные исследования в области современных достижений экономической науки в России и за рубежом, ориентированные на достижение практического результата в условиях инновационной модели российской экономики	Требования ФГОС ПК-4,9
P15	организовывать операционную (производственную) и коммерческую деятельность предприятия, осуществлять комплексный анализ его финансово-хозяйственной деятельности использовать полученные результаты для обеспечения принятия оптимальных управленческих решений и повышения эффективности.	Требования ФГОС (ОК – 7, 8, 12, 13; ПК – 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7,10, 11, 13)

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт электронного обучения

Направление подготовки Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Кафедра Экономики

УТВЕРЖДАЮ:
Зав. кафедрой

(Подпись) (Дата) (Ф.И.О.)

ЗАДАНИЕ

на выполнение выпускной квалификационной работы

В форме:

Бакалаврской работы

Студенту:

Группа	ФИО
3- 3Б11	Новосёлова Елена Ивановна

Тема работы:

Учет затрат на производство и выпуск готовой продукции на примере ООО «Браво-М»

Утверждена приказом директора (дата, номер) № 943/с от 09.02.2016

Срок сдачи студентом выполненной работы: 01.06.2016

ТЕХНИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ;

Исходные данные к работе	Нормативные документы, периодические издания, учебная литература, учетные данные предприятия
Перечень подлежащих исследованию, проектированию и разработке вопросов	1. Теоретические и нормативные аспекты учета затрат; 2. Синтетический и аналитический учет затрат; 3. Система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в ООО «Браво-М».
Перечень графического материала	Таблицы, рисунки
Консультанты по разделам выпускной квалификационной работы	
Раздел	Консультант
Корпоративная социальная ответственность	Н. В. Черепанова

Дата выдачи задания на выполнение выпускной квалификационной работы по линейному графику	12.02.2016
---	------------

--	--

Задание выдал руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент	Плучевская Эмилия Валерьевна	К. э. н.		12.02.2016

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
3-3Б11	Новосёлова Елена Ивановна		12.02.2016

РЕФЕРАТ

Выпускная квалификационная работа 95 с, 2 рис., 8 табл., 41 источник, 7 прил.

Ключевые слова: Затраты на производство, себестоимость, калькуляция, система учета затрат, методы учета затрат.

Объектом исследования является система учета затрат на производство ООО «Браво-М».

Цель работы - детальное исследование системы учета затрат на производство продукции на примере ООО «Браво-М».

В процессе исследования проводилось:

- изучение теоретических аспектов учёта затрат;
- определение методов учета затрат на производство и выпуск готовой продукции;
- анализ системы учета затрат на производство и выпуск готовой продукции на предприятии ООО «Браво-М».

В результате исследования были предложены предприятию ООО «Браво-М» мероприятия по совершенствованию системы учета затрат.

Степень внедрения: частичная

Область применения: производственная деятельность ООО «Браво-М»

Экономическая эффективность/значимость работы высокая практическая значимость для предприятия ООО «Браво-М»

В будущем планируется дальнейший анализ системы учета затрат на производство.

Keywords : Production costs , cost, costing , cost accounting system , cost accounting methods .

The purpose of work - is a detailed study of the cost accounting system of the enterprise production on the example of «Bravo-M ».

Определения, обозначения, сокращения, нормативные ссылки

Затраты - денежная оценка материальных, трудовых, финансовых, природных и иных видов ресурсов, задействованные в процессе производства, обращения и сбыта продукции. Если затраты не вовлечены в этот процесс и не списаны или списаны не полностью, то они превращаются в запасы и в этом случае относятся к активам организации.

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

Бюджетирование - процедура составления и принятия бюджетов, одна из составляющих системы финансового управления, предназначенная для оптимального распределения ресурсов хозяйствующего субъекта во времени.

РФ – Российская Федерация

НК – Налоговый кодекс

НЗП – Незавершенное производство

Дт - Дебет

Кт - Кредит

МПЗ – Материально-производственные запасы

ПБУ – Положение по бухгалтерскому учету

НИОКР - Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы

Оглавление

Введение	9
1 Теоретические и нормативные аспекты учета затрат	12
1.1 Различие понятий «затраты», «расходы», «издержки» и «себестоимость продукции»	12
1.2 Нормативно-правовое регулирование затрат в бухгалтерском, управленческом и налоговом учете	15
1.3 Классификация затрат на производство в бухгалтерском, управленческом и налоговом учете	19
1.4 Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости	32
2 Синтетический и аналитический учет затрат на производство и выпуск продукции	40
2.1 Сущность и способы калькулирования себестоимости продукции	40
2.2 Учет и оценка незавершенного производства	43
2.3 Учет выпуска готовой продукции	44
2.4 Основные принципы организации учета затрат на производство	46
3 Система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в ООО «Браво-М»	52
3.1 Организационно-экономическая характеристика ООО «Браво-М»	52
3.2 Анализ системы учета затрат на производство и выпуск готовой продукции ООО «Браво-М»	56
3.3 Предложения по улучшению системы учета затрат на производство и выпуск готовой продукции ООО «Браво-М»	62
4 Разработка программы КСО для предприятия ООО «Браво-М»	69
Заключение	75
Список использованных источников	78
Приложение А Классификация затрат в управленческом, бухгалтерском и налоговом учете	82

Приложение Б Преимущества и недостатки методов учета затрат и расчета себестоимости продукции	84
Приложение В Доля затрат на производство и выпуск готовой продукции по элементам себестоимости ООО «Браво-М» за 2013-2015 г., %	86
Приложение Г Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2015г.	87
Приложение Д Отчет о финансовых результатах за январь-декабрь 2015г	88
Приложение Е Оборотно-сальдовая ведомость по счету 20 за 4 квартал 2015 г	89
Приложение Ж Положение о бюджетирование	90

Введение

Изготовление продукции на предприятии производство представляет собой основной вид его деятельности. Производство определено взаимодействием трех основных факторов - рабочей силы, средств труда и предметов труда. Роль этих факторов в производстве вызывает соответствующие расходы.

Важным моментом является экономическая информация о производственной деятельности и ее итогах, которая используется для принятия управленческих решений. Эта информация обеспечивает учет затрат на производство и калькулирование себестоимости.

Затраты на производство – это один из важных показателей, характеризующих деятельность предприятия. Их размер оказывает воздействие на конечные итоги деятельности предприятия и его финансовое положение. Определенная величина затрат, складывающаяся на предприятии, создается под влиянием процессов, которые протекают в его производственной, хозяйственной и финансовой областях. Так, чем результативнее применение в производстве материально-технических, трудовых и финансовых ресурсов и рациональнее методы управления, тем больше появляется возможностей для уменьшения затрат на производство продукции.

Также затраты предприятия прямо сказываются на объеме прибыли, так как прибыль - это разность между полученными средствами за отгруженную продукцию и затратами на их производство и продажу. Чем меньше себестоимость производимой продукции, тем более конкурентоспособное предприятие, доступней продукция для потребителя и тем ощутимей экономический эффект от ее продажи.

Данная тема актуальна, так как в основе любого анализа результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия лежат именно данные о затратах на производство и реализацию продукции. В современных экономических условиях на коммерческих предприятиях особое внимание уделяют понижению и оптимизации затрат на производство и выпуск

продукции. Это требует систематического контроля затрат на производство. Снижение затрат позволяет каждому конкретному предприятию выжить в условиях жесткой рыночной конкуренции, построить крепкое и сильное предприятие, которое будет иметь хороший экономический потенциал.

Для контролирования издержек необходима информация о затратах по местам их применения, по видам продукции, по предприятию в целом, и для этого используют учёт затрат, который может быть осуществлён в разнообразных методах как традиционных, так и современных. Предприятие само выбирает метод, в зависимости от особенностей производственного процесса, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры производимой продукции.

Анализ затрат помогает определить эффективность расходов, уточнить, не будут ли они чрезмерными, подскажет, как установить цены, как применять сведения о затратах на ближнюю и дальнюю перспективу, как регулировать и контролировать расходы, как спланировать реальный уровень прибыли. Только комплексно анализируя затраты на производство, правильно определяя резервы их снижения, предприятие сможет достичь своей цели и не проиграть своим конкурентам.

Объект исследования – организация системы бухгалтерского и управленческого учета затрат. Предмет исследования - затраты на производство и выпуск продукции на предприятии ООО «Браво-М».

Цель дипломной работы проанализировать систему учета затрат на производство и выпуск готовой продукции на примере ООО «Браво-М».

Для этого необходимо реализовать следующие задачи:

- рассмотреть теоретические аспекты учета затрат на производство и выпуск готовой продукции;
- определить методы учета затрат на производство и выпуск готовой продукции;
- проанализировать систему учета затрат на производство и выпуск готовой продукции на предприятии ООО «Браво-М»;

– дать предложения по улучшению системы учета затрат на производство и выпуск готовой продукции ООО «Браво-М».

Практическая значимость дипломной работы содержится в разработке конкретных рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского и управленческого учета затрат на производство продукции ООО «Браво-М», которые могут быть представлены руководству предприятия для эффективного их использования.

Степень разработанности проблемы отражена в методологической и теоретической основах, которую составляют фундаментальные, теоретические работы российских авторов, таких как Бабаева Ю.А., Вороновой Е.Ю., Ивашкевич В.Б., Керимова В.Э. и Кондракова Н.П.

Информационную базу исследования составили документы предприятия: Устав предприятия, бухгалтерская отчетность, документы первичного учета, договоры и др.

Структура дипломной работы состоит из введения, где осуществляется постановка цели и задач исследования; трёх глав основной части; заключения, содержащего краткие выводы по исследованию; списка использованной литературы в количестве 41 источника, а также 7 приложений. В заключении даны предложения по улучшению учета затрат на производство и выпуск готовой продукции.

1 Теоретические и нормативные аспекты учета затрат

1.1 Различие понятий «затраты», «расходы», «издержки» и «себестоимость продукции»

При анализе вопросов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо выяснить различие понятий «издержки», «затраты», «расходы», и «себестоимость продукции» как экономико-правовых и учетных категорий, ведь неправильное толкование этих понятий исказит их экономическое значение.

Понятия «затраты», «издержки» и «расходы» в зарубежной и в отечественной экономической литературе трактуются по-разному. Они используются как в нормативных документах, которые регулируют финансовый и налоговый учет, так и в учебной и научной литературе, именно поэтому очень важно разграничить данные понятия и обеспечить единый методологический подход к их учету.

По мнению Анцифрова И.В., затраты являются денежной оценкой материальных, трудовых, финансовых, природных и иных видов ресурсов, задействованные в процессе производства, обращения и сбыта продукции. Если затраты не вовлечены в этот процесс и не списаны или списаны не полностью, то они превращаются в запасы и в этом случае относятся к активам организации [1].

От понятия «затраты» нужно отличать понятие «расходы». Для признания затрат организации в качестве расходов необходимо выполнить следующие условия:

- затраты - экономически оправданные виды ресурсов, которые используются для реализации основных видов деятельности, их оценка выраженная в денежной форме;

- документальное доказательство затрат и оформлять в соответствии с требованиями Федерального закона от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

- связь с доходами [2].

Согласно ПБУ 10/99 расходами организации нужно признавать снижение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, которое приводит к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества [3].

Выбытие таких активов не признается расходами организации как:

- в связи с покупкой и формированием внеоборотных активов;
- взносы в уставные капиталы других организаций с приобретением акций акционерного общества и иных ценных бумаг не с целью перепродажи;
- по договорам комиссий, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатков в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученные организацией.

Перечень выбытия активов, которые не признаются расходами, показывает, что определение «расходы» предусматривает ограничения по цели использования ресурсов.

Определение «издержки» употребляется в основном в экономической теории в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг). Понятия «затраты на производство» и «издержки производства» можно рассматривать как идентичные.

Идентичными можно считать также понятие «затраты на производство и продажу продукции» и «расходы по обычным видам деятельности». Понятие «издержки производства и обращения» в настоящее время применяется в основном организациями торговли и общественного питания [4].

Формирование себестоимости продукции (работ, услуг) предусматривает суммирование затрат организации, сопряженных с процессом производства и относящихся к определенному отчетному периоду.

Себестоимость продукции – ёмкая, многообразная и динамичная экономическая категория. Она является важнейшим качественным показателем,

который показывает, во что обходится компании производство и сбыт продукции. Чем ниже себестоимость, тем выше прибыль и, соответственно, рентабельность производства.

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Определение себестоимости служит основой для установления цен, является базой для исчисления налогов на сбыт, а также для текущей оценки результатов деятельности организации.

Учет затрат на производство является одной из важнейших функций бухгалтерского и управленческого учета. Информация об издержках производства, прежде всего, нужна руководителю предприятия и его подразделений, а также его участникам (учредителям) для выработки политики управления предприятием с целью решения следующих задач:

- своевременность, полнота и достоверность отражение в учете фактических затрат, связанных с производством и сбытом продукции;
- документальное оформление всех затрат, связанных с производством;
- обнаружение непроизводительных расходов и потерь;
- контроль над целесообразным применением в производстве материальных, трудовых и денежных ресурсов;
- точное исчисление себестоимости отдельных видов продукции;
- выявление резервов уменьшения себестоимости продукции.

Большое значение также придается объектам учета затрат на производство и объектам калькулирования себестоимости продукции.

Объект учета затрат на производство - это места возникновения затрат, а внутри них - продукция или ее отдельные части, по которым может быть организован обособленный учет затрат на производство.

Таковыми объектами могут быть: виды производств (основное, вспомогательные, непромышленные); производственные подразделения предприятия (цеха, производства, участки); процессы, стадии, фазы

производства; отдельные изделия или их отдельные части (узлы, детали, конструктивные элементы); группы изделий; виды вырабатываемой продукции; отдельные агрегаты, установки и другие [5].

Объект калькулирования себестоимости является конечный продукт, созданный предприятием. Это может быть конкретный вид продукции, сорт, марка, артикул, заказ и т.д. В некоторых отраслях в качестве объекта калькулирования наряду с конечным продуктом выступают и промежуточные продукты - полуфабрикаты.

Объекты учета затрат на производство и калькулирования себестоимости совпадают, когда они представляют собой один и тот же предмет, т.е. учет затрат ведется по тому виду продукции, себестоимость которого определяется. Но они не совпадают, когда учет ведется по отдельным производствам, процессам, цехам и т. д., а калькулируется себестоимость конечного продукта.

Таким образом, затраты на предприятия – сложное и многогранное явление. Для результативного управления ими, нужно применить классификацию, предполагающую группировку затрат по определенным признакам.

1.2 Нормативно-правовое регулирование затрат в бухгалтерском, управленческом и налоговом учете

Требования в бухгалтерском, управленческом и налоговом учете и контроль над их выполнением заключаются в системе нормативно-правового регулирования.

Система нормативно-правовых актов России в бухгалтерском учете включает в себя 4 уровня, определяющая установленным государством совокупность обязательных правил и норм организации и ведения бухгалтерского учета.

В первый уровень нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета относятся, законы РФ, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ.

Основой правового регулирования бухгалтерского учета в стране является Конституция РФ. Она имеет высшую юридическую силу, прямое воздействие применено на всей территории Российской Федерации.

Следующий по значимости, оказывающий прямое воздействие на систему бухгалтерского учета затрат относится Гражданский кодекс РФ, который определяет предпринимательские отношения в стране и [6].

Гражданский кодекс РФ определяет правовое положение участников гражданского оборота, основания возникновения и порядок осуществления права собственности и других вещных прав, регулирует договорные и иные обязательства, а также другие имущественные и личные неимущественные отношения, основанные на равенстве.

Федеральные законы принимаются в РФ Государственной Думой, после чего передаются на рассмотрение Совета Федерации для одобрения. Основным нормативным актом, регулирующим организацию бухгалтерского учета, является федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) от 6.12.2011 г. [7].

Ко второму уровню нормативного регулирования бухгалтерского учета относят положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, которые утверждены Министерством финансов РФ. Существуют 24 положения по бухгалтерскому учету, обязательных исполнению российскими организациями, содержащие принципы, правила признания, оценки, группировки информации по объектам бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности имущества, обязательств и групп хозяйственных операций.

К основным положениям, регулирующим учет затрат на производство можно отнести: ПБУ 10/99 «Расходы организации». Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) [3]. Согласно Положению «Расходы организации» для целей бухгалтерского учета расходы, которые связанные с производством и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, относятся к расходам по обычным видам деятельности; Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) [8]; ПБУ 5/01

"Учет материально-производственных запасов [9]. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 N 44н (ред. от 25.10.2010); План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) [10]; Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях. Утверждены Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР 20.07.1970 (ред. от 17.01.1983).

Третий уровень нормативного регулирования бухгалтерского учета включает акты методического (нормативно-технического) характера. Они представлены методическими указаниями, положениями, инструкциями разъяснительного уточняющего, рекомендательного характера по отдельным вопросам бухгалтерского учета и отчетности. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ. Утверждены Минстроем РФ 04.12.1995 N БЕ-11-260/7) (ред. от 14.08.1997); Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) [11]; Методические рекомендации по учету затрат на производство продукции, работ, услуг (проект Минфина РФ) [12].

В четвертом уровне нормативного регулирования бухгалтерского учета содержатся документы, которые регламентируют бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность в самой организации. К таким документам относят приказ руководителя организации «Об учетной политике», представляет собой нормативный акт, который содействует решению ее основных и оперативных задач.

Большинство ученых справедливо рассматривают систему нормативного регулирования бухгалтерского учета как основу нормативного регулирования управленческого учета.

Профессор Ю.А. Бабаев выделяет два уровня нормативного регулирования управленческого учета. Первый уровень включает Гражданский кодекс РФ, Федеральный закон №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»,

нормативные акты Правительства РФ; нормативные акты, методические указания и рекомендации Минфина России, а также отраслевые рекомендации. На втором уровне выделены внутренние регламенты [13]. К внутренним регламентам управленческого учета относят учетную политику организации, положение о бюджетировании, положение о затратах предприятия.

На первом уровне нормативно-правового регулирования в налоговом учете, прежде всего – НК РФ, нормативные акты Правительства РФ и иных федеральных органов исполнительной власти (например, Приказы ФНС), законодательство субъектов РФ, нормативные акты местного самоуправления.

Большое значение в системе источников правового регулирования налогового учета имеют решения высших судов, имеющие нормативный характер, прежде всего решения Конституционного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ.

На третий уровень нормативно-правового регулирования налогового учета можно отнести положение об учетной политике для целей налогообложения.

1.3 Классификация затрат на производство в бухгалтерском, управленческом и налоговом учете

С точки зрения Чувикова В.В. и Иззука Т.Б, одно из важных условий эффективной организации учета затрат на производство является четкая, экономически обоснованная их классификация. В отечественной и зарубежной бухгалтерской практике используются разные признаки классификации затрат, выбор которых зависит от вида, цели и функций учета [14]. Классификация затрат по видам учета представлена в приложении А.

Затраты возникают одновременно объектами бухгалтерского, налогового и управленческого учета. Важнейшей целью классификации затрат является удовлетворения потребностей внешних и внутренних пользователей в разрезе данных видов учета. Рассмотрим и сравним классификацию затрат управленческого, бухгалтерского и налогового учета.

По основным направлениям управленческого учета затраты целесообразно объединить по трем направлениям:

- 1) для расчета себестоимости произведенной продукции, оценки стоимости запасов полученной прибыли;
- 2) для принятия оперативных, тактических и стратегических решений;
- 3) для контроля и регулирования [15].

В первом направлении расходов для расчета себестоимости произведенной продукции можно классифицировать затраты:

- по экономическому содержанию;
- по способу включения в себестоимость;
- для определения себестоимости произведенной продукции;
- по составу однородности затрат;
- по периодичности возникновения;
- по соотношению затрат с получением доходов по бизнес-процессам.

По экономическому содержанию выделяют группировки по элементам затрат и по статьям калькуляции.

Важно отметить, что состав затрат на предприятии определяется государственными стандартами, а состав калькулирования – непосредственно предприятием.

Группа затрат по элементам затрат используется когда формируют себестоимость по предприятию в целом и содержит пять основных групп расходов:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты [16].

В элементе «Материальные затраты» отображается стоимость покупного сырья, материалов, топлива, энергии, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, которые применяются организацией для производства продукции (работ, услуг), для обеспечения нормального технологического

процесса; природного сырья – оплата за пользование природными ресурсами, стоимость работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными организациями, и пр.; стоимость работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями или отдельными гражданами, не являющимися работниками организации [17].

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

Полный перечень затрат, включаемых в материальные расходы для целей налогообложения, приведен в ст. 254 НК РФ [18].

По элементу «Затраты на оплату труда» учитывают затраты на оплату труда основного промышленно-производственного персонала организации, сюда входят премии за результаты производственной деятельности, начисление работникам стимулирующих и компенсирующих выплат.

В элементе «Отчисления на социальные нужды» содержатся суммы налогов в связи с обязательным социальным страхованием работников, их пенсионным обеспечением и медицинским страхованием в соответствии с нормами налогового законодательства от суммы начисленной заработной платы работникам организации [19].

По элементу «Амортизация» включают суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальных активов. Амортизация признается в качестве расхода, исходя из величины амортизационных отчислений на основе стоимости амортизируемых активов, срока их полезного использования, который принят в учетной политике организации, методов начисления амортизации.

В элементе «Прочие затраты» содержатся налоги, сборы, затраты на подготовку кадров, представительские расходы, командировочные расходы, арендная плата, затраты на консультационные, информационные, аудиторские услуги, а также услуги связи, банков и иные аналитические затраты.

Для того чтобы получить информацию о затратах по экономическим элементам применяют данные синтетических счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному

страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов» и других счетов для учета «прочих затрат» (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

Группа затрат по элементам показывает сколько произведенных тех или иных затрат в целом по предприятию за определённый период времени независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного продукта (работы, услуги) они были использованы. Поэлементная группировка затрат является объектом бухгалтерского учета и нужна при формировании бухгалтерской отчетности [20].

Группировка затрат по элементам необходима для того, чтобы изучить такие показатели как материалоемкость, энергоемкость, трудоемкость, фондоемкость и установить влияние технологического прогресса на структуру затрат. Но классификация затрат по группе элементов не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, и поэтому необходима группировка затрат по статьям калькуляции для определения себестоимости отдельных видов изделий, а также она показывает куда, на какие цели и в каких размерах израсходованы ресурсы. Статьи калькуляции:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и услуги производственного характера сторонних организаций;
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисления на социальные нужды;
- 7) расходы на подготовку и освоение производств;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) общехозяйственные расходы;
- 10) потери от брака;
- 11) прочие производственные расходы;
- 12) коммерческие расходы [21].

Сырье и материалы, возвратные отходы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и услуги производственного характера сторонних организаций топливо и энергия на технологические цели относятся к материальным затратам.

Из затрат на сырье и материалы вычитают стоимость возвратных отходов. Возвратными отходами производства называют остатки сырья и материалов, появившиеся в процессе их обработки и которые утратили полностью или частично потребительские свойства исходного материала.

Возвратные отходы в свою очередь могут быть используемыми и неиспользуемыми. Возвратные используемые отходы могут быть применены самим предприятием для изготовления продукции основного либо вспомогательного производства, а неиспользуемые отходы имеют место существования лишь предприятием на хозяйственные цели или проданы на сторону.

Возвратные отходы учитываются по дебету счета 10 «Материалы» с кредитованием счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Эти отходы оформляют требованием-накладной.

По статье «Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и услуги производственного характера сторонних организаций» отображаются затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, употребляемые организацией для производства готовой продукции. По этой статье отражаются затраты на оплату услуг производственного характера, оказываемых сторонними организациями.

По статье «Топливо и энергия на технологические цели» отражается стоимость израсходованного топлива, электроэнергии, кислорода и других энергоресурсов, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, непосредственно расходуемых в процессе производства продукции. Затраты списываются в размере фактического расхода на производства бухгалтерской записью: Дт 20 «Основное производство», Кт 10 «Материалы» субсчет 3 «Топливо».

По статье «Затраты на оплату труда» учитывается основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих основных и

вспомогательных цехов, работников, которые заняты обслуживанием производства и общехозяйственных нужд, руководителей, служащих и специалистов цехов и предприятия в целом.

Эти затраты учитываются и распределяются по счетам производственных затрат различно в зависимости от видов заработной платы и категорий персонала. Затраты на оплату труда производственных рабочих отражаются проводкой: Дт 20 «Основное производство», Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При этом конкретные объекты калькулирования могут списываться либо косвенным, либо прямым путем.

В статью «Отчисления на социальные нужды» включаются суммы начисленных страховых взносов в государственные внебюджетные фонды по установленным законодательным нормам, отображаемые проводкой: Дт 20 «Основное производство», Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Статья «Расходы на подготовку и освоение производства» содержит затраты организации на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов, на разработку и освоение новых видов продукции индивидуального производства и новых технологических процессов изготовления такой продукции [22].

Во время периода подготовки и освоения производства эти расходы учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов». Затем они ежемесячно списываются в дебет счета 20 «Основное производство». Списание происходит либо одинаковыми частями по месяцам, либо исходя из обозначенного выпуска продукции и норм затрат на единицу изделия.

Статья «Общепроизводственные расходы» включает производственные расходы бригад, ферм, цех и других подразделений предприятия. Общепроизводственные расходы учитываются отдельно по отраслям. Эти расходы отражаются в себестоимости только продукции, производящейся в данной отрасли. В течение периода расходы собираются на собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы»: Дт 25 «Общепроизводственные расходы», Кт 10 «материалы», 02 «Амортизация

основных средств», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 96 «Резервы предстоящих расходов» и другие. По окончании месяца расходы списываются на счет 20 «Основное производство, 23 «Вспомогательное производство», 28 «Брак в производство» и др. [23].

По статье «Общехозяйственные расходы» отражаются затраты, которые связанные с управлением производства в целом по организации как имущественному финансовому комплексу. Расходы собираются на собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы». Общехозяйственные расходы в зависимости от учетной политики предприятия могут списываться двумя способами. Общехозяйственные расходы, учитываемые в себестоимости продукции: Дт 20 «Основное производство, 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», Кт 26 «общехозяйственные расходы» и общехозяйственные расходы списываются на счет 90 «Продажи», уменьшая доходы отчетного периода в котором возникли.

В статье «Потери от брака» отражаются расходы по исправлению брака, которые отражаются бухгалтерской проводкой Дт 28 «Брак в производство» Кт 10 «Материалы», Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», Кт 25 «Общепроизводственные расходы», Кт 26 «Общехозяйственные расходы» и другие [24].

Браком считаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, не соответствующие по своему качеству введенным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему назначению или могут быть использованы лишь после исправления.

В состав «Прочие производственные расходы» включают затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание продукции, установленный организацией гарантийный срок службы и другие. К прочим относят: страховые взносы в социальные внебюджетные фонды; взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производство и

профессиональных заболеваний. К ним также относятся налоги и сборы и другие обязательные платежи, которые включены в себестоимость, выполняют воспроизводственную функцию и должны обеспечивать аккумуляцию необходимых средств: транспортный налог отображается проводкой Дт 20 «Основное производство, Дт 26 «Общехозяйственные расходы, Дт 44 «Расходы на продажу», Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»; налог на имущество организации, но включается в зависимости от учетной политики организации; налог на используемую промышленными предприятиями воду из водохозяйственных систем; по земельному налогу; на добычу полезных ископаемых и другие сборы.

«Коммерческие расходы», которые необходимы для реализации продукции: расходы на тару и упаковку готовой продукции, их предпродажная подготовка; транспортные расходы сторонних организаций по доставке и транспортировке готовой продукции в соответствии с условиями договора с покупателем; затраты на содержание подразделений, которые занимаются продажей продукции (оплата труда; отчисления на социальные нужды; канцелярские, почтовые, телефонные, командировочные расходы; расходы на ремонт, содержание и эксплуатацию объектов основных средств, которые предназначены для реализации продукции; расходы на рекламу продукции) и другие.

На основе этой группировки по статьям калькуляции строится аналитический учет затрат на производство, формируется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции. Такая типология затрат в большей степени характерна для управленческого учета.

По мнению Кондракова Н.П., для исчисления себестоимости продукции затраты также классифицируются по отношению к производственному процессу, по способу включению в себестоимость выделяют затраты прямые и косвенные. Прямые затраты всегда связаны с производством определенного вида продукции и могут быть отнесены на его себестоимость: сырье, материалы, заработная плата производственных рабочих, потери от брака. Косвенные расходы не могут быть прямо отнесены на себестоимость

продукции, к ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Для калькулирования себестоимости отдельных видов продукции предварительно распределяются между отдельными объектами учета затрат или калькуляции пропорционально той или другой выбранной базе.

По своему составу затраты можно выделить одноэлементные и комплексные. Одноэлементные затраты могут быть разделены на отдельные группы: материальные затраты, затраты на оплату труда, амортизация основных фондов, отчисления на социальные нужды, прочие затраты. Комплексные затраты в свою очередь состоят сразу из нескольких экономических элементов: например, общепроизводственные затраты, которые включают в себя практически все элементы.

Для определения себестоимости произведенной продукции и полученной прибыли различают входящие и истекшие затраты. Входящие затраты представляют собой ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии у предприятия и должны будут принести доход в будущем. Такие затраты отражаются в балансе как активы. Истекшие расходы будут являться средствами (ресурсами), которые были израсходованы в течение отчетного периода и уже не смогут приносить доход в дальнейшем. В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету счета 90 «Продажи».

В зависимости от периодичности возникновения выделяют текущие и единовременные затраты. К текущим затратам можно отнести расходы, которые связаны с производством и продажей продукции данного периода. Единовременные затраты обычно связаны с подготовкой и реализацией нового производства и освоением новой продукции.

В зависимости от участия в бизнес-процессах затраты можно сгруппировать на затраты, которые участвуют в управляющих, операционных и поддерживающих бизнес-процессах. В управляющих бизнес-процессах затраты связанные с обеспечением управления предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта. В операционных бизнес-процессах затраты должны обеспечивать генерирование основного денежного потока и способствовать бесперебойному производственному процессу. Затраты, поддерживающие

бизнес-процессы должны облегчить принятие оперативных и тактических решений [25].

Классификация затрат, которая связанная с подготовкой информации для оперативных, тактических и стратегических управленческих решений, включает группы как давно применяемые в России, так и новые. В состав классификации затрат в системе принятия управленческих решений относят затраты по следующим признакам:

- по экономической роли в процессе производства;
- по отношению к объему производства;
- по сфере кругооборота средств;
- по местам возникновения затрат;
- для выбора оптимального решения;
- для обоснования принимаемых решений [26].

По экономической роли в процессе производства продукции, работ, услуг возникают затраты, подразделяющиеся на основные и накладные. К основным затратам относят непосредственно связанные с технологическим процессом производства, которые формируют готовый продукт: сырье, материалы, заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды и другие расходы. Накладные расходы образуются в связи с управлением и обслуживанием производства на предприятии.

В зависимости от степени реагирования на изменение объема производства выделяют переменные, постоянные, условно-переменные (смешанные) затраты.

Переменные затраты изменяются в общей сумме прямо пропорционально изменениям объема производства. К таким затратам относятся затраты на сырье и материалы, на технологические нужды, зарплата основных производственных рабочих и другие. Постоянные затраты остаются без изменения. К ним относятся: арендная плата, проценты за использование кредитами, начисленная амортизация основных фондов, зарплата администрации.

В реальной жизни редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. В большинстве случаев издержки являются условно-переменными (или условно-постоянными).

Условно-переменные затраты (смешанные, условно-постоянные): их величина изменяется пропорционально выпущенной продукции, но нелинейно и не так быстро, как это имеет место у переменных расходов. Условно-переменные затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты. В качестве примера можно привести оплату за телефон, состоящую из фиксированной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородних переговоров (переменная часть).

По сфере кругооборота средств, все затраты делятся на затраты в сфере производства, затраты в сфере обращения, затраты в сфере капитальных вложений, затраты в сфере управления.

В отличие от бухгалтерского учета, который оперирует только осуществившимися фактами и действительно понесенными затратами, в управленческом учете огромное значение придают альтернативным вариантам, так как принимая одно управленческое решение менеджер автоматически отказывается от иных вариантов развития событий. Поэтому помимо реальных доходов и расходов неизбежно возникают альтернативные затраты, означающие упущенную выгоду, которые возникли при ограниченных ресурсах. К явным затратам относят расходы, которые организация осуществляет в процессе производства и продажи продукции.

Следующий вид затрат обязателен для принятия управленческих решений – безвозвратные затраты, которые были понесены в прошлом и которые теперь уже никак невозможно вернуть или компенсировать. Это очень важная концепция, понимание которой поможет принимать правильное управленческое решение.

Для обоснованности принимаемых решений затраты классифицируются на релевантные, затраты величина которых изменяется в зависимости от того, какая из альтернатив будет выбрана в результате принятия решений и на

нерелевантные расходы остаются неизменными при любом из возможных решений

Так как управленческие решения обращены в перспективу, руководству предприятия нужна детальная информация об ожидаемых доходах и расходах. В этой связи в управленческом учете при выполнении расчетов, которые связанные с принятием решений для осуществления контроля и регулирования уровня издержек применяется классификация на контролируемые и неконтролируемые; регулируемые и нерегулируемые; производительные и непроизводительные.

Контролируемыми являются те расходы, которые регулируются на определенном управленческом уровне. Расходы, не зависящие от деятельности менеджеров предприятия, обозначаются как неконтролируемые.

Регулируемыми являются затраты, регистрирующиеся по центрам ответственности, а на которые менеджеры влиять не имеет возможности относятся к нерегулируемым.

Для оценки управленческой деятельности расходы делятся на производственные и непроизводственные (периодические, или затраты периода). Производственные непосредственно связаны с производством продукции (работ, услуг), к ним можно отнести материальные затраты, расходу на оплату труда, потери от брака, общепроизводственные расходы. Следовательно, внепроизводственные затраты не связаны с производством продукции и не могут быть включены в производственную себестоимость. Они списываются на уменьшение прибыли от продажи продукции (на счет 90 «Продажи»). К затратам периода относятся маркетинговые, коммерческие, административные, затраты на НИОКР, затраты, связанные с реализацией продукции и др.

Также есть классификация по возможности нормирования, затраты делятся на нормируемые и ненормируемые.

Такое деление затрат также предусмотрено в НК РФ для целей налогообложения. К нормируемым затратам относят командировочные и представительские расходы, некоторые виды расходов на рекламу, расходы на

обязательное и добровольное страхования работников (ст. 255 НК РФ) и имущества (ст. 263 НК РФ), расходы на компенсацию за использования личных легковых автомобилей для служебных поездок, резерв на ремонт основных средств, расходы на НИОКР. Все остальные расходы организации для целей налогообложения являются ненормируемыми [27].

Нормируемые затраты для целей налогообложения включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли, в пределах установленных норм и нормативов. Для целей учета они принимаются в фактически произведенных затратах.

Для целей налогового учета расходы определены как обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Они классифицируются на связанные с производством и реализацией продукции и внереализационные расходы.

Согласно ст. 253 НК РФ, расходы, связанные с производством и реализацией продукции, включают в себя расходы:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

Согласно ст. 265 НК РФ, в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией [18].

Расходы, не учитываемые для целей налогообложения, перечислены в НК РФ [18].

В налоговом учете включение или не включение в расходы тех или иных затрат зависит от того, разрешает ли законодательство такие расходы признать в целях налогообложения. Говорить об экономическом подходе приходится далеко, не всегда, хотя НК в части первой и указал, что каждый налог должен иметь экономическое основание.

Классификация расходов для целей бухгалтерского учета. В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» все расходы организации делятся на две большие категории: расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы [3].

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

Необходимо отметить, что разделение расходов зависит от того, как именно классифицируются доходы и от того, каким видом деятельности занимается данная организация.

Каждый расход должен рассматриваться организацией с точки зрения экономического смысла в целях формирования показателей финансовой отчетности и с точки зрения налогового смысла в целях налогообложения.

Проведя сравнительный анализ классификаций затрат для целей учета, можно сделать вывод, что в бухгалтерском, налоговом и управленческом учетах существуют явные различия.

В бухгалтерском учете расходы определяются в соответствии с ПБУ10/99, в налоговом согласно НК РФ, а в управленческом должна обязательно присутствовать причинно-следственная связь объекта с относимыми на него затратами. Что касается элементов учета расходов, то в бухгалтерском и налоговом учетах расходы делятся на: связанные с производством и реализацией продукции и внереализационные расходы. В управленческом учете отражаются расходы по любым актуальным направлениям деятельности.

В бухгалтерском учете главный критерий, в соответствии с которым можно было бы включать в себестоимость такие расходы, – их производственный характер, т.е. участие в производственной деятельности

хозяйствующего субъекта. При этом под производственной деятельностью, должна пониматься любая деятельность, направленная на извлечение доходов, а не только деятельность, связанная с материальным производством.

1.4 Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости

Для контролирования издержек необходима информация о затратах по местам их применения, по видам продукции, по предприятию в целом, и для этого используют учёт затрат, который может быть осуществлён в разнообразных методах как традиционных, так и современных. Предприятие само выбирает метод, в зависимости от особенностей производственного процесса, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры производимой продукции.

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимается совокупность способов (приемов) регистрации, сводки и обобщения в учетных регистрах данных о затратах на производство продукции и исчисления ее себестоимости (по всей продукции в целом, по видам продукции и единицам продукции) [28].

Выбор метода учета затрат на производство предприятие выбирает индивидуально в зависимости от особенностей производства, отрасли, на которой совершает свою деятельность, длительности производственного цикла. Для выбора наиболее простого в обращении и более рационального калькуляционного приема, рассмотрим каждый существующий метод учета затрат, определим их преимущества и недостатки.

В настоящее время в России используются несколько методов учета затрат и расчета себестоимости продукции, самые распространенные из них: показанный метод, попроцессный, попередельный и нормативный метод. Среди западных стран можно выделить такие методы, как метод «Стандарт-кост» (Standard Costs), «Директ-костинг» (Direct-Costing-Sistem), метод ABC (Activitybased Costing) учета полных затрат, ЛТ-костинг, таргет-костинг и др.

Показанный метод расчета себестоимости используется в индивидуальном и мелкосерийном производстве отдельных партий сложных изделий (судостроение, машиностроение) или когда продукция изготавливается в соответствии с техническими условиями заказчика. В этом случае объектом учета выступает отдельный производственный заказ, работа, единица готовой продукции, контракт. Суть метода заключается в том, что прямые издержки производства учитываются в разрезе калькуляционных статей по производственным заказам [29].

До того времени, как заказ будет выполнен все производственные расходы, которые к нему относятся, считаются незавершенным производством.

Попроцессный метод используют предприятия, выпускающие массовую продукцию, где одинаковые изделия в определенной последовательности проходят все этапы производства. Данный метод применяется на предприятиях, которые выпускают продукцию определенной номенклатуры (в добывающей промышленности, на электростанциях и т. п.). Суть этого метода состоит в том, что прямые и косвенные затраты учитывают по статьям калькуляции на полный выпуск продукции. В связи с этим средняя себестоимость единицы продукции рассчитывается путем деления суммы всех издержек за отчетный период на количество выпущенной продукции. Учет ведется на счете 20, субсчета открываются по видам процесса, по видам продукции и подразделениям производства. Затраты списываются за отчетный период (месяц), а не за время, необходимое для завершения заказа.

Попередельный метод расчета себестоимости используется в тех областях производства, где обрабатываемое сырье и материалы проходят несколько стадий обработки (металлургия, нефтепереработка, химическая, промышленность и др.), причем на каждой стадии выходит продукт готовый к продаже. Объектом учета является отдельная стадия обработки продукции – предел. Даже если речь идет о выпуске нескольких видов продукции, себестоимость рассчитывается отдельно каждого передела. В данном методе затраты будут учитываться не только по видам продукции и статьям калькулирования, но и по переделам. После прохождения процесса

переработки, еще не готовая продукция на каждой стадии будет являться полуфабрикатом, а ее стоимость учитываться на счете «Полуфабрикаты собственного производства».

Нормативный метод учета затрат на производство или калькулирования себестоимости продукции используют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности (машиностроительной и металлообрабатывающей, швейной, обувной, трикотажной, шинной, мебельной и т.п.) с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукцией.

Суть этого метода состоит в совокупности мероприятий по документированию, учету, планированию затрат и обнаружению отклонений фактических затрат от норм. Предприятие по каждому виду изделий формирует предварительную калькуляцию, рассчитанную по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат. Под нормой расхода понимают, научно обоснованный, количественный и стоимостной расход ресурсов, который необходим для получения единицы продукции определенного качества, в рассчитываемых условиях производства. Фактическая себестоимость продукции исчисляется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонений от норм и величины изменений норм [30].

В управленческом учете развитых стран используется система «Стандарт-кост» (Standard Costs). Метод нормативного определения затрат возник в начале XX века в США, подразумевает разделение затрат на нормируемые (прямые) и ненормируемые. Главным преимуществом использования данного метода является экономия на ведении учетных записей. Система нормативных (стандартных) затрат служит для оценки деятельности отдельных работников и компании в целом, помогает принять решение об установлении цен, служит основой для подготовки бюджетов и прогнозов.

Особенности метода заключаются в предварительном составлении калькуляций нормативной себестоимости по каждой продукции, услуге, на основе действующих норм и смет; учет готовой продукции осуществляется по

нормативной себестоимости; ведение учета фактических затрат в течение месяца и определение фактической себестоимости услуги; установление причин отклонений от норм и их тщательный анализ; изменение действующих норм для корректировки нормативной себестоимости.

Суть метода «Директ-костинг» (Direct-Costing-System) состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собирают на отдельном счете, не включают в калькуляцию и периодически списывают на дебет счета финансовых результатов, например «Прибыли и убытки». При этом постоянные расходы не включаются в расчет себестоимости продукции, а списываются с полученной прибыли в том периоде, в котором они были произведены.

Главной особенностью «директ-костинга» можно считать то, что данный метод дает возможность изучать взаимосвязи между объемом производства, прибылью и затратами предприятия.

Порядок отражения операций на бухгалтерских счетах при использовании метода «Direct-costing» заключается в следующем: прямые производственные затраты с кредита счетов 10, 69, 70 собираются по дебету счета 20 «Основное производство» или по счету 23 «Вспомогательное производство». Переменная часть общепроизводственных расходов со счета 25 «Общепроизводственные расходы» списывается на счет 20, 23.

При ведении системы «директ-костинга», в отчетах о доходах содержатся два финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль.

Рассматривая методы расчета себестоимости, следует выделить дифференцированный метод учета себестоимости, который известен как Activity Based Costing (ABC-костинг).

Данный метод появился в середине 1970-х годов в Японии, в настоящее время его используют крупнейшие японские, европейские и американские предприятия в различных отраслях промышленности. В основе ABC лежит утверждение, что «деятельность потребляет ресурсы, а продукция потребляет деятельность», т.е. продукция является деятельностью, которая связана с потреблением ресурсов, учет затрат по которым ведется на соответствующих

счетах. Первоначально он был разработан для анализа производственных накладных расходов. Далее его стали применять и при анализе непроизводственных накладных расходов. При этом методом учета затрат является отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования – вид продукции (работ, услуг) [31].

Системы ABC предполагают, что затраты вызваны деятельностью и что продукты создают спрос на виды деятельности. Связь между продуктом и деятельностью устанавливается путем отнесения на продукт затрат на все связанные с ним виды деятельности. Системы ABC признают, что бизнес должен учитывать: факторы вызывающие необходимость в том или ином виде деятельности, затраты на виды деятельности взаимосвязь видов деятельности с продуктом.

Главное преимущество данного метода перед другими в том, что он дает возможность более точно определить себестоимость единицы продукции, а также выявить неэффективное расходование ресурсов.

Применение систем ABC может обеспечить огромный потенциальный вклад в управление затратами, составление смет, контроль и оценку эффективности деятельности компании.

Система JIT (Just-in-time, точно в срок) появилась в Японии в середине 1950-х гг., впервые применили в автомобильной компании Toyota в 1972 году. Суть системы состоит в отказе от производства крупными партиями. При этом на производственных цехах происходит снабжение маленькими партиями. Основная идея состоит в том, чтобы сделать процесс коротким, при этом используя ресурсы оптимальным образом.

Применяются метод, как правило, в крупных компаниях, в основном это иностранные компании, имеющие представительства в России, такие как General Satellite, BMW, Ford. Объясняется это тем, что такие компании уже имеют опыт работы с распределением и учетом затрат такими способами, и так как данные методы требуют специальной разработки учетной политики, они являются достаточно трудоемкими.

На сегодняшний день система Just-in-time набирает обороты на предприятиях России: много крупных компаний уже пытается внедрить у себя JIT (КамАЗ, АВТОВАЗ, «Уралсвязьинформ»). Например, на Ульяновском автозаводе внедрение данной системы позволило добиться такого результата как экономия времени на 20%. В Москве существует сеть магазинов самообслуживания «АБК», поставки в которые осуществляются по системе JIT. Внедрение данной системы позволило увеличить объем торговых площадей за счет складских помещений и обеспечить высокий уровень ассортимента.

Таргет-костинг (Target costing) – целевое калькулирование. Также является методом управления себестоимостью продукции. Данный метод, как и метод ABC зародился в Японии в 1960-х годах, впервые в практику его внедрила корпорация Toyota в 1965 г. Таргет-костинг - система, обеспечивающая процесс снижения затрат на стадиях разработки и проектирования абсолютно новой модели, полной модификации модели или незначительной ее модернизации. Концепция является не просто процедурой целевого калькулирования себестоимости, а целостной концепцией управления, которая способна поддерживать стратегию снижения затрат и определять целевую себестоимость в соответствии с рыночными реалиями.

В основе данной модели лежит принцип снижения затрат еще в самом начале производственного процесса, что дает возможность снижать затраты еще на стадии проектирования продукта.

Метод Target Costing ориентирован на внешнюю среду предприятия, что позволяет выпускаемой продукции быть конкурентоспособной на рынке. Эта система используется вместе с управленческим учетом, планированием и бюджетированием. Это дает возможность всем функциональным службам предприятиям работать совместно над созданием нового продукта. Для того чтобы успешно внедрить концепцию Target Costing необходимо учесть, что на предприятии должно существовать тесное взаимодействие между различными структурными подразделениями.

Данный метод исходит из того, что изделие может быть продано по цене, не превышающей рыночную цену. Следовательно, сначала должна быть

определена рыночная цена на данный вид продукции, затем установлен желаемый размер прибыли и лишь потом, рассчитан максимально допустимый размер себестоимости.

Проведя анализ существующих методов учёта затрат на производство и калькулирования продукции, мы можем прийти к выводу, что каждый из них имеет свои преимущества и недостатки и может быть применён в определенном виде производства, в зависимости от специфики производственного процесса. Преимущества и недостатки каждого метода приведены в Приложение Б.

Для увеличения результативности учёта возможно использования совместного нескольких методов, потому что любой из перечисленных метод неидеален.

2 Синтетический и аналитический учет затрат на производство и выпуск продукции

2.1 Сущность и способы калькулирования себестоимости продукции

Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции является одним из важнейших разделов бухгалтерского управленческого учета. В условиях современной экономической деятельности важно разрабатывать действенные подходы для принятия тактических решений хозяйствующим субъектам для обеспечения его поступательного развития. Поэтому огромное внимание уделяется совершенствованию методических аспектов управленческого учета, в частности оптимизацию расходов для снижения себестоимости производимой продукции.

Таким образом, себестоимость продукции – самый главный показатель результативности произведено-хозяйственной деятельности организации. Себестоимость – экономическая категория, представляющая собой размеры ресурсов, которые применены в определенных целях ресурсов в денежном выражении. Себестоимость продукции как качественный показатель, отражающий итоги хозяйственной деятельности организации, ее достижения и существующие резервы [32].

Калькуляция себестоимости происходит с целью обнаружения размера затрат производства и их удельного веса в цене продукта, работ, услуг, подлежащие «возмещению» для последующего процесса производства в новом цикле. Существует плановая, сметная, нормативная и отчетная (фактическая) калькуляция.

Калькулирование - это способ определения себестоимости продукции, а также себестоимости производственных ресурсов.

Разнообразие классификационных признаков затрат, их состав и объем формирует несколько видов себестоимости, использование которых показывает воздействие на организацию и методику калькуляционного процесса. Рассмотрим основные виды себестоимости в таблице 1.

Таблица 1 - Виды себестоимости по составу затрат [33]

Вид себестоимости	Содержание общей себестоимости	Содержание индивидуальной себестоимости продукта
Технологическая	Прямые затраты производства на участке	Затраты на сырье, материалы, покупные п/ф, технологическую энергию, оплату труда производственных рабочих
Сокращенная производственная себестоимость	Технологическая себестоимость + общепроизводственные расходы	Технологическая себестоимость единицы + доля общепроизводственных расходов
Производственная себестоимость	Сокращенная производственная себестоимость + общехозяйственные расходы	Сокращенная производственная себестоимость единицы + доля общехозяйственных расходов
Полная себестоимость	Производственная себестоимость + коммерческие расходы	Производственная себестоимость единицы + доля коммерческих расходов

В процессе калькулирования вычисляют себестоимость всей продукции, ее отдельных видов и единиц отдельных видов, которая является завершающей стадией процесса калькулирования.

При исчислении себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) используют способы прямого расчета, суммирования затрат, нормативный, исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат, пропорционального распределения затрат, комбинированный способ.

Сущность способа прямого расчета состоит в делении учитываемых по статьям калькуляции затрат на количество единиц выпускаемой продукции. Этот способ самый простой и точный. Используется в тех производствах, где производится один вид продукции. Способ прямого расчета также применяют при производстве нескольких видов продукции, если осуществляется отдельный учет затрат по каждому виду продукции.

Применяется в основном при попроцессном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

При способе суммирования затрат себестоимость единицы продукции находят суммированием затрат по отдельным стадиям процесса ее производства или отдельным частям изделия.

Сущность нормативного способа заключается в том, что отдельные виды затрат на производство применяют по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями. Ведение оперативного учета обособлено отклонением фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования, а также учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. Фактическая себестоимость продукции определяется формулой (1):

$$Зф = Зн \pm O \pm И, \quad (1)$$

где Зф - Фактическая себестоимость продукции;

Зн - суммы затрат по текущим нормам;

O - величиной отклонений от норм;

И - величиной изменений норм.

Способ исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат на производство применяется в производствах с комплексной переработкой исходного сырья в едином технологическом процессе изготавливается несколько видов продукции и образуются отходы. Такие производства встречаются в химической, горной, нефтеперерабатывающей, пищевой промышленности, цветной металлургии, животноводстве и других отраслях.

По способу исключения стоимости попутной продукции себестоимость основной продукции определяется вычитанием из общей суммы затрат стоимости попутной продукции, которая оценивается по установленным ценам [34].

Суть способа пропорционального распределения затрат в разделении затрат на производство между видами продукции пропорционально какому-

либо базису (объему производства отдельных видов продукции в натуральных показателях, стоимости произведенной продукции по ценам продажи и т.п.).

Комбинированный способ полагает применение разных способов исчисления себестоимости продукции. Особенно широко используется в комплексных производствах.

2.2 Учет и оценка незавершенного производства

Для исчисления себестоимости продукции необходима информация о стоимости незавершенного производства. Согласно ПБУ 18/02 НЗП - продукция, не прошедшая все стадий производственного процесса, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. К НЗП относят также полностью укomплектованная продукция, но не прошедшая испытаний, предусмотренных технологией и остатки невыполненных заказов производств, и остатки полуфабрикатов собственного производства. Учет НЗП также предусмотрено ст. 319 НК РФ «Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных» [18].

Имея данные о стоимости НЗП, исчисляют фактическую себестоимость готовой продукции по формуле (2):

$$\Phi = H_n + Z_m - H_k, \quad (2)$$

где Φ – фактическая себестоимость готовой продукции произведенной за месяц;

H_n – стоимость НЗП по данной продукции на начало месяца;

Z_m – фактические затраты по данной продукции, произведенной в течение месяца;

H_k – стоимость НЗП произведенной продукции на конец месяца.

В бухгалтерском учете объём НЗП является сальдо по счетам 20, 23 и 29. Аналитический учет НЗП учитывается в ведомости учета затрат на производство.

Состав, оценка и организация учета НЗП зависят от типа производства (индивидуальное, мелкосерийное, крупносерийное, массовое), сложности и

номенклатуры производимой продукции, принятого в организации порядка хранения и иными особенностями производства.

На основании информации оперативного учета движения незаконченной обработкой продукции происходит оценка НЗП. Также оценка НЗП ведется по данным инвентаризации путем фактического подсчета, взвешивания. Сырье и материалы, и покупные полуфабрикаты, которые размещаются у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, опись НЗП не охватывают, а инвентаризируют в других описях.

Дт 20 - Кт 91/1 - отражена рыночная стоимость излишков, выявленных при инвентаризации;

Дт 94 – Кт 20 – отражена стоимость недостачи, выявленных при инвентаризации;

Дт 20 – Кт 94 – отражена стоимость недостачи в пределах норм естественной убыли, выявленных при инвентаризации;

Дт 73/2 – Кт 94 – отражена стоимость недостачи сверх норм естественной убыли, выявленных при инвентаризации.

Выбор варианта оценки НЗП оказывает влияние на трудоемкость учета и исчисление себестоимости продукции, на себестоимость производственной и реализованной продукции, на величину показателей.

В зависимости от типа производства НЗП в массовом и серийном производстве может отображаться в бухгалтерском балансе по нормативной или плановой производственной себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве продукции НЗП отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам [35].

Таким образом, чем больше перечень затрат, включаемых в оценку НЗП, тем больше значений этой оценки и оно точнее. Самой эффективной оценкой является по полной производственной себестоимости.

НЗП на предприятиях, занятых в отдельных отраслях, может оцениваться по договорной стоимости.

2.3 Учет выпуска готовой продукции

Для предприятий, реализовывающих промышленную, сельскохозяйственную или другую производственную деятельность актуальным является вопрос учета готовой продукции.

В бухгалтерском учете, в отличие от налогового, есть возможность предпочтения одного из двух вариантов учета: по фактической либо нормативной (плановой) себестоимости. При этом, согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету МПЗ, утвержденным Приказом Минфина России от 28 декабря 2001г. (ред. от 25.10.2010), каждый из этих способов предполагает учет либо по полной, либо по сокращенной себестоимости.

При учете по фактической себестоимости данные о наличии и движении готовой продукции собираются на 43 счете. Оборот по дебету представляет фактическую себестоимость выпущенной из производства готовой продукции, оборот по кредиту – фактическую себестоимость реализованной продукции:

Дт 43 – Кт 20 - оприходована на склад готовая продукция по фактической себестоимости;

Дт 90 – Кт 43 - списана фактическая себестоимость реализованной готовой продукции.

Этот способ учета применяется довольно редко, в основном на предприятиях единичного и мелкосерийного производства. Возможно применение на предприятиях с ограниченной номенклатурой массовой продукции.

В большинстве случаев организации применяют нормативный метод учета готовой продукции, предусматривающий два способа учета.

В первом способе применяют счета 40 «Выпуск продукции» и 43 «Готовая продукция». Дебетовый оборот 40 счета отражает фактическую производственную себестоимость выпущенной из производства продукции. Кредитовый оборот этого счета отражает нормативную себестоимость. Разница между дебетовом и кредитовом обороте по счету 40 определяет отклонение

фактической производственной себестоимости произведенной продукции от нормативной себестоимости. В течение месяца на счетах отражаются следующие операции:

Дт 43 – Кт40 - оприходована на склад готовая продукция по нормативной себестоимости;

Дт 90 – Кт 43 – списана нормативная себестоимость реализованной готовой продукции;

В конце месяца создают фактическую себестоимость готовой продукции:

Дт 40 – Кт 20 – отражены фактические расходы по производству продукции;

Дт 90 – Кт 40 – отражено отклонение (превышение нормативной себестоимости над фактической сторнируется, а превышение фактической себестоимости над плановой проводится дополнительной записью).

Во втором способе используется только 43 счета с открытием к нему субсчета «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной». Отклонения на этом субсчете учитываются в разрезе номенклатуры, либо отдельных групп продукции, либо по организации в целом. Списывать отклонения фактической себестоимости от нормативной с этого субсчета нужно пропорционально проданной готовой продукции по нормативной оценке. Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции на складе остаются на счете 43 «Готовая продукция» субсчет «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной».

Дт 43 субсчет «Готовая продукция по учетным ценам» - Кт 20 – отражена нормативная себестоимость готовой продукции в планово-учетных ценах.

При реализации продукции в течение месяца списание ее себестоимости отражается проводкой:

Дт 90 - Кт 43 субсчет «Готовая продукция по учетным ценам» - списана нормативная себестоимость проданной готовой продукции;

Использование варианта оценки готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости разумно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Достоинствами данного способа является удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и учете.

Соответственно в бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают:

- по фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40);
- по нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40);
- по неполной (сокращенной) фактической себестоимости (по прямым статьям расходов), когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;
- по неполной нормативной (плановой) себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90) [35].

2.4 Основные принципы организации учета затрат на производство

Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции является одной из важнейших функций бухгалтерского и управленческого учета.

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделен в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации предприятия и ее подразделений.

В нашей стране крупные организации в последнее время наряду с осуществлением финансового учета стали также вводить систему учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции для целей управленческого учета. Однако в большей части организация учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции является составной частью общей единой системы бухгалтерского учета [36].

Организация учета затрат на производство в бухгалтерском учете организована:

- на неизменности принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года;
- на полноту отражения в учете всех хозяйственных операций;
- на правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;
- на разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения;
- на регламентацию состава себестоимости продукции, согласованность фактических показателей себестоимости продукции с нормативными и плановыми [37].

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции - четкое определение состава производственных затрат.

Учет затрат реализуется с использованием счетов раздела III «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета.

Сформировать информацию о расходах организации по обычным видам деятельности можно будет по одному из двух методов:

- 1) с использованием счетов 20 – 29;
- 2) с использованием счетов 20 – 39.

Фактическая себестоимость, которая вырабатывается по видам продукции, а внутри их – по статьям калькуляции имеет отражения на счете 20.

На счете 20 учитываются все расходы, которые связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг (расходы от обычных видов деятельности). Этот счет так же используется для учета затрат:

- по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции;
- выполнению строительно-монтажных, геолого-разведочных и проектно-изыскательных работ;
- оказанию услуг организаций транспорта и связи;
- выполнению НИОКР;
- содержанию и ремонту автомобильных дорог и т.п.

Учет затрат вспомогательных производств учитывается на счете 23. Вспомогательными называют производства, которые изначально назначены не для продажи на сторону, а для использования в производстве основной продукции.

Учет затрат с применением счетов 20 – 29 является традиционным для отечественной учетной практики. Для учета затрат на производство продукции этим методом употребляют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Потери от брака», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов».

По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту — их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25, 26, 28, 97) затраты списывают на счета основного и вспомогательного производств, а также обслуживающих производств и хозяйств.

С кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

В малых организациях для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» или только счет 20.

План счетов 2000 г. и другие основные нормативные документы по бухгалтерскому учету разрешают организациям применять несколько методик группировки и списания затрат на производство в зависимости от технологических, организационных и других особенностей предприятия и целевой установки системы управления.

Ранее применявшаяся методика группировки и списания затрат на производство основана на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости продукции. Прямые расходы учитываются на соответствующих калькуляционных счетах

издержек производства и обращения (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), а косвенные — на собирательно-распределительных счетах: 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По окончании месяца косвенные расходы списываются со счетов 25 и 26 на калькуляционные счета издержек производства, и определяется фактическая производственная себестоимость продукции. Затем фактическая производственная себестоимость продукции списывается со счетов 20, 23, 29 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи» и другие.

Вновь введенная методика группировки и списания затрат на производство предусматривает разделение затрат на переменные, условно переменные, условно постоянные и исчисление неполной (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции. Прямые переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23, 29. Косвенные условно переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают с этого счета на счета 20, 23, 29. Условно постоянные расходы учитывают на счете 26 и в конце месяца списывают со счета 26 в дебет счета 90 «Продажи». Возможность применения данного метода предусмотрена ПБУ 10/99, а также Инструкцией по применению Плана счетов (пояснение к счету 26).

Способ списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов выбирается организацией самостоятельно и это должно быть закреплено в учетной политике.

Аналитический учет по счету ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг). Если формирование информации о расходах по обычным видам деятельности не ведется на счетах 20 – 39, то аналитический учет по счету 20 исполняется также по подразделениям.

Последним этапом учетного процесса является формированием калькуляции себестоимости отдельных видов продукции на основании

аналитической группировки расходов по объектам калькулирования внутри счета 20 [38].

Этапы общей схемы затрат на производство можно показать следующим способом.

1) Фактически произведенные затраты в течение месяца на основании первичных документов имеют отражения на счетах учета затрат. Расходы вспомогательных производств собираются предварительно по дебету счета 23, расходы обслуживающих производств и хозяйств – по дебету счета 29, косвенные расходы, которые связаны с управлением и обслуживанием основного производства, - по дебету счетов 25 и 26.

Расходы, которые связаны с потерями от брака, собираются на счете 28, а расходы будущих периодов - на счете 97 «Расходы будущих периодов».

2) После окончания отчетного периода фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, которая была накоплена в дебете счета 23, списывается в дебет счетов 20, 25 и 26. Расходы будущих периодов списываются с кредита счета 97 в дебет счетов 25 и 26 в доле, которая относится к отчетному периоду.

3) Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются.

Расходы, которые предварительно учтены на счетах 25 и 26 сначала распределяются между выпущенной продукцией и остатками НЗП пропорционально их нормативной величине.

Расходы счетов 25 и 26 списываются по окончании отчетного периода в дебет счета 20 с кредита счетов 25 и 26, либо с кредита счета 25 в дебет счета 20, а с кредита счета 26 в дебет счета 90 при калькулировании сокращенной (неполной себестоимости).

4) На этом этапе при присутствии производственного брака на счете 28 показываются окончательные потери от брака и списываются на основное производство.

По окончании четвертого этапа на счете 20 собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг) за отчетный период.

5) Определяем фактическую производственную себестоимость выпущенной продукции [39].

Для расчета фактической себестоимости определяется НЗП на конец периода. Стоимость НЗП остается как сальдо на счете 20 в разрезе каждого изделия. Остальная сумма затрат списывается на выпущенную продукцию.

Счета 30 - 39 применяются для учета расходов по элементам расходов. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов. Состав и методика использования счетов 20 - 39 при таком варианте учета устанавливается в приказе об Учетной политике в соответствии организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов РФ [40].

3 Система учета затрат на производство и выпуск готовой продукции на примере ООО «Браво-М»

3.1 Характеристика компании ООО «Браво-М»

ООО «Браво-М» образовано в мае 1999 года, путем регистрации в налоговом органе, как юридическое лицо.

Общество создано и действует на основании Гражданского Кодекса Российской Федерации и Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью». Организационно-правовая форма: общество с ограниченной ответственностью.

Компании «Браво-М» присвоен ИНН 7018047813, КПП 701801001, ОГРН 1027000883667, ОКПО 24623875.

ООО «Браво-М» зарегистрировано по адресу: 634034, г. Томск, ул. Нахимова, д. 8/1.

Директор организации – Матусик Владимир Федорович.

Целью создания общества является извлечение прибыли.

Размер уставного капитала 10 тыс. руб.

Компания имеет собственный баланс, расчетный счет, фирменную печать и штампы, собственную эмблему. Имеет гражданские права и несет обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных российским законодательством.

При формировании учётной политики компании утверждаются:

– рабочий план счётов бухгалтерского учёта, содержащий применяемые счета бухгалтерского учёта для ведения синтетического и аналитического учёта;

– методы оценки отдельных видов имущества и обязательств;

– порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;

– правила документооборота и технология обработки учётной информации, в т.ч. порядок и сроки передачи первичных (сводных) учётных документов в соответствии с утвержденным графиком документооборота для отражения в бухгалтерском учёте;

– формы первичных (сводных) учётных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым законодательством РФ не установлены обязательные для их оформления формы документов. Формы самостоятельно разработанных учётных документов приводит отдельным приложением к учётной политике.

В методологическом разделе учётной политики компании в соответствии выбытие (отпуск) материальных запасов производится по фактической стоимости каждой единицы, который используется в целях ведения учётного процесса. Кроме того, в части учёта материальных запасов в учётной политике указывается единица учёта материальных запасов - кг, гр, шт. и др.

Бухгалтерский учёт в компании организован с применением компьютерного учёта на основе, утвержденной в установленном порядке системы автоматизированного рабочего места бухгалтера и журнально-ордерной формы на утвержденных регистрах бухгалтерского учёта.

Первичные документы подвергаются контролю по существу операций и правильности их оформления (наличие необходимых реквизитов, в т.ч. полноты поставленных в документе шифров). Все первичные документы при обработке группируются по видам операций, источникам поступлений или направлениям отпуска (расхода) материалов по корреспондирующим счетам. Выявленные суммы записываются в соответствующие регистры синтетического учёта.

В компании, с целью определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, используется вариант оценки материалов по фактической себестоимости. Товары, приобретенные для реализации и сбыта, учитываются по покупной стоимости.

Периодом определения финансовых результатов является конец отчётного квартала.

Выручка от реализации продукции (работ, услуг) и финансовые результаты (прибыль, убыток) от реализации определяется по моменту оплаты с предъявлением покупателям расчётных документов от покупателей.

Компания ведет учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи и в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учёта. Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учёта являются первичные учётные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а также расчеты (справки) бухгалтерии.

Имущество предприятия, обязательства и хозяйственные операции для отражения в бухгалтерском учёте и отчётности оцениваются в денежном выражении путем суммирования фактических производственных расходов в рублях.

Основными видами и предметом деятельности компании являются:

- производство мебели;
- разработка дизайна мебели, консультирование;
- все виды торговли;
- все типы осуществления строительно-монтажных работ.

Основные направления деятельности компании: поставка офисной мебели и мебели для дома, школьного оборудования и оборудования для детских садов, сейфов, металлических шкафов, стеллажей архивных и складских, банковского оборудования, модульных офисных перегородок стационарных и мобильных, элементов защиты и др.

Цель компании с точки зрения критерия работы – качество и оперативность.

Компания «Браво-М» является одной из ведущих производственных предприятий г. Томска и Томской области, обладающая опытом комплексного решения задач по созданию и оснащению интерьеров офисного и бытового назначения.

ООО «Браво-М» принимала участие в 599 торгах из них выиграла 307. Основным из заказчиков является Национальный исследовательский Томский политехнический университет.

Поставщиками мебельной фурнитуры «Браво-М» являются прямые российские производители и оптовые фирмы г. Москвы, Санкт-Петербурга, Ярославля, Новосибирска и др.

Наиболее тесные партнёрские отношения компании сложились с оптово-розничными компаниями ведущих поставщиков мебельной фурнитуры и комплектующих г. Новосибирска: ООО «ЕККЕ» и ООО «Джокер».

Поставка мебельной фурнитуры и комплектующих производится по заявке на сырьё «Браво-М», выписки счёт-фактуры от поставщика для оплаты и товарной накладной, в которых указываются: наименование товара, количество, цена.

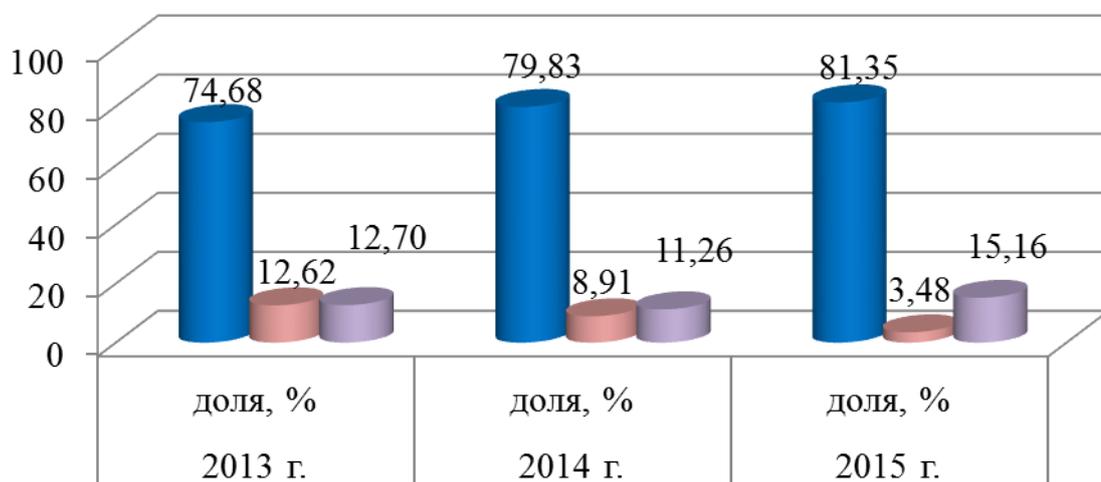
Так согласно ст. 169 НК РФ компания при выставлении и получении счёт-фактур при осуществлении производственной деятельности (не является посредником), предусматривающую реализацию мебели и приобретение мебельной фурнитуры, ведёт журнал учёта полученных и выставленных счёт-фактур, а также предоставляет их в электронном формате в налоговый орган.

Наибольший объём предложения компании приходится на офисную мебель. Также компания осуществляет оптовую торговлю, выше перечисленным ассортиментом и строительную деятельность.

Рассмотрим объём производства в динамике за 2013-2015 гг. в таблице 2 и рисунке 1.

Таблица 2 – Объём производства в динамике за 2013-2015 гг. ООО «Браво-М», тыс. руб.

Вид продукции	2013 г.		2014 г.		2015 г.	
	сумма,руб.	доля,%	сумма,руб.	доля,%	сумма,руб.	доля,%
1. Оптовая торговля	70915	74,68	118520	79,83	104143	81,35
2. Строительная деятельность	11986	12,62	13230	8,91	4456	3,48
3. Производство мебели	12057	12,70	16716	11,26	19413	15,16
ИТОГО	94959	100,00	148466	100,00	128012	100,00
Примечание: Таблица создана автором						



■ Оптовая торговля ■ Строительная деятельность ■ Производство мебели

Рисунок 1– Структура и динамика объёмов производства за 2013-2015 гг. ООО «Браво-М», доля в %

Анализ, данный в таблице 2 показал, что доля оптовой торговли в общем объёме производства за период 2013-2015 гг. увеличивается на 46,86% с 70915 до 104143 тыс. руб. Строительная деятельность сокращается на 62,82%. Производство мебели выросло с 12057 до 19413 тыс. руб. или на 61%.

Изменение динамики видов деятельности вызвано тем, что компания «Браво-М» для получения максимальной прибыли выгодней заниматься изготовлением мебели и ее оптовой продажей. Снижение строительной деятельности обусловлено значительным ростом цен на строительные материалы.

3.2 Анализ системы учета затрат на производство и выпуск готовой продукции ООО «Браво-М»

Учет затрат на производство и выпуск готовой продукции в компании ООО «Браво-М» не имеет целостной системы.

Компания производит несколько видов мебельной продукции. Составление расчета себестоимости единицы продукции, путем калькулирования не производится. Расходы относятся в себестоимость

продукции прямым путем (на основании первичных документов), а некоторые виды распределяются между изделиями косвенным путем.

В учётной политике компании «Браво-М» отражены все элементы затрат на производство и выпуск готовой продукции в соответствии с ПБУ «Расходы организации».

Основные принципы распределения затрат по видам производства осуществляются по прямому признаку.

Материалы учитываются по покупным ценам. Списание материалов, израсходованных на производство мебели – прямые расходы, учитываются по видам продукции на основании первичных документов об отпуске их в производство. На материалы, оставшиеся в цехах на конец месяца не запущенными в обработку, составляется накладная на внутреннее перемещение (на возврат) последним днем месяца со следующей проводкой: Дт 10 – Кт 20. Одновременно составляется требование на отпуск материалов со склада первым днем нового месяца, по которому материалы списываются: Дт 20 – Кт 10.

Если из одного и того же материала вырабатывают несколько видов продукции применяют косвенный метод распределения основных материалов по видам продукции.

При включении расхода вспомогательных материалов также применяется прямой и косвенный метод. Распределение косвенным путем осуществляется пропорционально ставкам на единицу каждого вида продукции.

Безвозвратными отходами производства в компании ООО «Браво-М» являются остатки материалов, возникшие в процессе производства мебели. С применением новых технологий производства, их доля сокращается. Передача возвратных отходов цехом-сдатчиком другим цехам или на склад материалов или отходов оформляется накладной (проводка Дт 10 – Кт 20).

В бухгалтерском учете компании отражают только возвратные отходы, стоимость возвратных отходов вычитается из затрат на материалы. Безвозвратные отходы не оцениваются и в учете не отражаются.

В себестоимость включают «Транспортные затраты» на основании первичных документов по доставке материалов для производства и отгрузки готовой продукции. Списывают как прямые затраты: Дт 20 – Кт 10, 60, списывают как прямые затраты.

Оплата труда и начисления на нее включается в себестоимость мебельной продукции. Проводка: Дт 20, 25, 26 – Кт 70, 69. Счет 23 «Вспомогательное производство» не применяется.

Распределение начислений в фонды от начисленной заработной платы включается в себестоимость конкретных видов мебельной продукции в процентах от суммы основной и дополнительной заработной платы.

Общепроизводственные (общехозяйственные) расходы связаны с обслуживанием и управлением производства цехов не планируются отдельно по каждому цеху компании, учитываются по типовой номенклатуре статей.

Для распределения общепроизводственных расходов по видам мебельной продукции применяют способ: объему выработанной продукции.

Сумму общепроизводственных расходов, отнесенную на определенный вид мебельной продукции относят на готовую продукцию. Общехозяйственные расходы списываются на реализованную мебельную продукцию.

Косвенные расходы относятся на счет 25, распределяют по окончании месяца по видам продукции как в таблице 3.

Таблица 3 – Распределение косвенных расходов

Операция	Дебет счета	Кредит счета	Документ
Начисление амортизации производственного оборудования	25	02	Бухгалтерский расчет
Инструмент отпущен в производство	25	10	Бухгалтерский расчет
Оприходование производственных расходов от поставщиков работ, услуг	25	60	Акт приемки-передачи
Начислена заработная плата производственного персонала	25	70	Бухгалтерский расчет
Начисление расходов по социальному страхованию производственного персонала	25	69	Бухгалтерский расчет
Распределение расходов на мебельную продукцию	20	25	Бухгалтерский расчет
Примечание: Таблица создана автором			

Общехозяйственные расходы связаны с управлением, организацией и обслуживанием предприятия в целом. Синтетический учет ведется по счету 26 «Общехозяйственные расходы».

По окончании отчетного месяца общехозяйственные расходы списываются проводкой Дт 90 – Кт 26 на финансовый результат предприятия. Затраты не снижают прибыль от реализации в отчетном месяце.

Выбор метода распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов является элементом учетной политики компании.

Выявленный брак фиксируется в первичных документах по учету выработки рабочих, составляется акт о браке. Оценивают расходы на брак из фактической производственной себестоимости, расходов на их замену и транспортировку к покупателю и обратно. На себестоимость внешнего брака уменьшают объем выпуска и реализации продукции за тот месяц, в котором получена и признана претензия на брак. Чистые потери от брака включаются полной суммой в себестоимость готовой продукции отдельной статьей.

По данным ведомости о браке и документов о расходах на его исправление производятся записи на счетах бухучета. Окончательный брак списывают проводкой Дт 28 – Кт 20. Списанные расходы по окончательному браку уменьшаются на сумму компенсации: приходится стоимость забракованных изделий по ценам возможного использования Дт 10 – Кт 28.

Затраты на исправимый брак из затрат на производство не списываются, отражаются проводкой Дт 28 – Кт 10, 70, 69, 25.

Путем сопоставления оборотов на счете 28 выявляются чистые потери от брака в производстве, которые списываются в себестоимость готовой продукции проводкой Дт 20 – Кт 28. Приведем пример в таблице 4.

Таблица 4 – Списание чистых потерь от брака

Операция	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.
Списывается фактическая себестоимость неисправимого брака	28	20	93200
Отпущены материалы на исправление брака	28	10	10000
Начислена оплата труда за исправление брака	28	70	21500

Продолжение таблицы 4			
Удержано с виновников брака	28	70	11500
Приходуются забракованная мебельная продукция по цене возможного использования	20	28	8500
Признана претензия к поставщику за материалы, связанные с возникновением брака	60	28	20000
Списываются по назначению потери от брака	20	28	84700
Примечание: Таблица создана автором			

Чистые потери от брака включаются полной суммой в себестоимость готовой продукции отдельной статьей.

Основными источниками информации, на основе которых проведен анализ затрат компании, являются оборотно-сальдовые ведомости по счетам затрат.

Группировка расходов по статьям затрат для вида деятельности компании – как оптовая торговля выражается в виде номенклатуры статей издержек обращения. Для строительных работ и производства мебели – в виде номенклатуры статей калькуляций.

Рассмотрим затраты компании по элементам себестоимости за 2013-2015 гг. представленные в таблице 5.

Таблица 5 – Затраты на производство и выпуск готовой продукции по элементам себестоимости ООО «Браво-М» за 2013-2015 гг., тыс. руб.

Наименование затрат	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Абс. откл., тыс. руб.	Отн. откл., %
	сумма, руб.	доля, %	сумма, руб.	доля, %	сумма, руб.	доля, %		
Аренда	4512	4,88	4719	3,26	4976	3,97	464	110,3
Амортизация	1421	10,20	1248	0,86	1347	1,07	-74	94,8
Информационные услуги	87	0,09	152	0,11	146	0,12	59	167,8
Косвенные материальные расходы	7903	8,55	21954	15,19	19760	15,77	11857	250,0
Материальные расходы	66601	63,43	97526	67,46	85672	68,36	27071	146,2
Оплата труда	4264	4,62	4354	3,01	4643	3,70	379	108,9
Начисления на выплаты по оплате труда	1238	1,34	1295	0,90	1359	1,08	121	109,8
Прочие расходы	227	0,25	1339	0,93	493	0,39	266	217,2
Расходы на рекламу (нормируемые)	286	0,31	401	0,28	386	0,31	100	135,0

Продолжение таблицы 5								
Транспортные расходы	4579	4,96	7842	5,42	5224	4,17	645	114,1
Услуги связи	29	0,03	32	0,02	27	0,02	-2	93,1
Участие в аукционе	1245	1,35	3710	2,57	1296	1,03	51	104,1
ИТОГО себестоимость	92392	100,00	144572	100,00	125329	100,00	32937	135,6
Примечание: Таблица создана автором								

Анализ в таблице 5 показал общее увеличение затрат на производство и выпуск готовой продукции по элементам себестоимости в 2015 г. к 2013 г. на 32937 тыс. руб. или 35,6%.

В структуре затрат изменений не произошло.

В динамике значительно выросли косвенные затраты (150%), прочие расходы (117,2%), информационные услуги (67,8%).

Имеется рост нормированных расходов на рекламу (35%) материальных затрат (28,6%), транспортных расходов (14,1%), арендной платы (10,3%), оплаты труда (9%) и начислений (10%), расходов на участие в аукционах (4,1%).

Наблюдается снижение амортизационные отчислений на 5,2%, услуг связи на 6,9%.

Распределение долей затрат на производство и выпуск готовой продукции по элементам себестоимости ООО «Браво-М» за 2013-2015 г. представлено в Приложение В.

Вертикальный анализ затрат показывает, что в 2015 г. к 2013 г. снизились доли: материальных расходов на 3,73 %, арендной платы и оплаты труда на 0,91 %, транспортных расходов на 0,79 %, амортизации 0,46 %, участия в аукционе 0,31 %, начислений по оплате труда 0,26 %, услуг связи 0,01 %.

Выросли доли: косвенные материальных расходов на 7,21 %, прочих расходов на 0,15 %, информационных услуг на 0,2 %.

Снижение материальных затрат, связано с уменьшением потерь от брака и отходов (они нормируются), благодаря периодическому внедрению в

компании новых технологий производства, это способствовало снижению общих затрат.

Планирование затрат на производство и выпуск продукции в компании ООО «Браво-М» не осуществляется. Производится только контроль и нормирование отходов производства.

3.3 Предложения по улучшению системы учета затрат на производство и выпуск готовой продукции ООО «Браво-М»

Затраты производства являются одними из основных оценочных показателей деятельности компании «Браво-М». Они позволяют определить эффективность работы, определить их резервы экономии при одновременном качестве предлагаемой продукции. Улучшение системы учёта затрат позволяет снижать себестоимость, увеличивать рентабельность, осуществлять максимизацию прибыли.

Планирование затрат на производство и выпуск продукции в компании не осуществляется. Производится только контроль и нормирование отходов производства.

Ненормированный рабочий день не подтверждается документально, фиксирующий точный учёт рабочего времени работников в зависимости от фактического объёма и напряжённости работы.

Затраты на производство мебели включаются в себестоимость того отчётного периода, к которому они относятся.

В себестоимость включаются не все затраты производства и выпуска продукции. Например, в 2015 г. не учтены расходы, связанные с ремонтом основных средств на сумму 6,4 тыс. руб.

К формированию затрат за 2015 г. прилагаются не все требуемые расшифровки в учете затрат.

Таким образом, в компании нет системы учета затрат на производство и выпуск продукции, что влияет на достоверно сформированную себестоимость и финансовый результат ООО «Браво-М».

Важнейшим направлением снижения затрат на производство и выпуск продукции для компании должен быть поиск резервов по сокращению этих расходов.

В качестве первого предложения по улучшению системы учета затрат на производство и выпуск готовой продукции можно предложить планирование. Основной целью планирования затрат является определение оптимальной величины расходов при наиболее эффективном использовании всех видов ресурсов.

При планировании полной величины затрат на производство и выпуск готовой продукции решают следующие задачи:

1) Выявляются внутрифирменные резервы снижения расходов на производство.

2) Обосновывается плановая себестоимость единицы продукции и общая сумма затрат на производство.

3) Определяется размер снижения себестоимости в плановом периоде по сравнению с базисным (в процентах).

Следовательно, исходным моментом в планировании величины затрат на производство и выпуск готовой продукции является изыскание возможностей их снижения и обоснования, разработка сметы затрат на производство, а также составление плановых калькуляций.

Исходными данными разработки плана полной величины затрат являются:

- планируемые объемы производства мебельной продукции;
- нормы расхода материальных и трудовых ресурсов;
- договоры на поставку материальных ресурсов;
- экономические нормативы, содержание мероприятий плана развития компании и др.

На первом этапе планирования полной величины затрат на производство и выпуск готовой продукции предшествует анализ сложившегося уровня расходов. Анализ делается для выявления возможных отклонений в организации производственного процесса и выявления резервов производства.

Далее планируют изменения суммы затрат на производство и выпуск готовой продукции, определяют величины расходов и расчет плановой себестоимости всего объема производства.

После этого составляют сметы и выполняют калькулирование полной величины затрат:

- сметы на производство новых видов мебельной продукции и смет выпуска готовой продукции;
- сметы общепроизводственных расходов;
- сметы общехозяйственных расходов;
- калькулируют себестоимость единицы мебельной продукции по видам, рассчитывают себестоимость всего объема производства;
- составляют сводную смету полной величины затрат на производство и выпуск готовой продукции.

Вторым предложением по улучшению системы учета затрат на производство и выпуск готовой продукции является бюджетирование производственных и управленческих затрат. Разработанное для предприятия ООО «Браво-М» положение о бюджетировании, представлено в Приложение Ж.

Целями бюджетирования являются:

- обеспечение возможности управления затратами производства;
- своевременное обеспечение производственной деятельности в целом требуемыми финансовыми ресурсами;
- обеспечение руководителей финансово-экономической информацией, необходимой для управления затратами производства;
- обеспечение возможности обоснованного снижения затрат и повышения их эффективности использования [41].

Бюджеты производственных расходов включают прямые расходы и цеховые затраты на организацию и выполнение производственной деятельности. Под прямыми расходами понимаются расходы, которые могут быть однозначно отнесены на конкретные виды деятельности при помощи объективных коэффициентов разнесения.

Бюджеты управленческих расходов включают косвенные расходы подразделений (в т.ч. повременную оплату труда). Под косвенными расходами понимаются расходы, которые не могут быть однозначно отнесены на конкретные виды деятельности.

На рисунке 3 отражена возможная структура бюджетов для компании ООО «Браво-М».



Рисунок 3 – Структура бюджета

Структура бюджетов состоит из: расходов, затрат, дебиторской и кредиторской задолженности, движения материально-производственных запасов.

Далее в таблице 6 представлена ответственность закрепленных лиц компании за формирование бюджетов.

Таблица 6 – Ответственность закрепленных лиц компании за формирование бюджетов

Наименование бюджета	Управление логистикой				Управление складом		Управление бухгалтерией финансами		Управление персоналом
	Директор	Клиентский отдел	Производство	Отдел технологий	Главный инженер	Отдел снабжения	Гл. бухгалтер	Бухгалтерия	Начальник отдела кадров
Продолжение таблицы 6									
Бюджет производственных затрат, в т.ч.:	И				И		О		
- клиентский отдел		О							
- производство		И	О						
- отдел технологий				О					
- отдел снабжения						О			
- отдел гл. инженера					О				
Бюджет управленческих затрат, в т.ч.:	И				И		О	И	И
- клиентский отдел		О							
- производство			О						
- отдел технологий				О					
- отдел снабжения						О			
- отдел гл. инженера					О				
- бухгалтерия							О	О	
- отдел кадров									О
Примечание: О – ответственный за формирование бюджета; И – обеспечивает информацией для формирования бюджета. Таблица создана автором									

Сроки подготовки бюджетов для производственных и управленческих затрат в целом и по производственным цехам и отделам:

- по периоду подготовки: год, квартал, месяц;
- по степени детализации: месяц.

Периоды бюджетирования для производственных и управленческих затрат в целом и по производственным цехам и отделам представлено в таблице 7.

Таблица 7 – Планирование бюджетов по периоду

Наименование этапа планирования	Периоды бюджетирования		
	Месяц	Квартал	Год
Формирование бюджетов отделов	до 10 ⁰⁰ 20 числа	до 10 ⁰⁰ 20 числа	до 10 ⁰⁰ 4 ноября
Формирование бюджетов управления	до 10 ⁰⁰ 23 числа	до 10 ⁰⁰ 23 числа	до 10 ⁰⁰ 20 ноября
Формирование бюджета производства	до 10 ⁰⁰ 26 числа	до 10 ⁰⁰ 26 числа	до 10 ⁰⁰ 25 ноября
Формирование бюджета сбыта готовой продукции	до 10 ⁰⁰ 29 числа	до 10 ⁰⁰ 29 числа	до 10 ⁰⁰ 30 ноября
Рассмотрение и утверждение бюджета	до 10 ⁰⁰ 30 числа	до 10 ⁰⁰ 30 числа	до 10 ⁰⁰ 5 декабря
Передача утвержденных бюджетов в отделы и управление	до 10 ⁰⁰ 1 числа планируемого месяца	до 10 ⁰⁰ 1 числа планируемого месяца	до 10 ⁰⁰ 7 декабря
Примечание: Таблица создана автором			

В таблице 8 представлено планирование отчетов по исполнению бюджетов.

Таблица 8 – Планирование отчетов по исполнению бюджетов

Наименование этапа планирования	Периоды бюджетирования		
	Месяц	Квартал	Год
Формирование отчетов отделов	до 10 ⁰⁰ 1 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 5 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 13 января
Формирование отчетов управления	до 10 ⁰⁰ 2 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 23 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 15 января
Формирование отчетов производства	до 10 ⁰⁰ 3 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 26 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 17 января
Формирование отчета сбыта готовой продукции	до 10 ⁰⁰ 4 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 29 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 19 января
Рассмотрение Отчетов	до 10 ⁰⁰ 7 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 30 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 20 января
Примечание: Таблица создана автором			

Подлинники действующих Положений должны храниться в архиве директора не менее трех лет.

В бюджеты возможны внесения корректив в соответствии с целями и планами компании, которые также проходят процедуры формирования и утверждения.

Так же в организации ООО «Браво-М» необходимо

- своевременно отражать все хозяйственные операции по учету затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж, чтобы осуществить это потребуется минимизировать время передачи документов из производственных отделов в бухгалтерию, посредством соблюдения графика документооборота;

- усилить внутренний контроль над поступающими первичными документами по учету затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж, чтобы уменьшить временной круг оборота документации. Для этого потребуется своевременное, каждодневное внесение данных по документам, поступающим к учету, в программу, чтобы главный бухгалтер или начальник отдела имели возможность отследить все движения документов;

- проводить своевременный учет неправильно оформленных документов по учету затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж, чтобы исключить попадание ошибок в отчетную документацию. Для этого каждый бухгалтер должен ежедневно вести сверку оригиналов документов с их компьютерными копиями или ксерокопиями на наличие печатей, подписей, совпадения видов и названий товаров, продуктов, а также соответствие сумм по этим товарам.

Предложенные рекомендации позволят компании ООО «Браво-М» ввести систему учета производства и выпуска продукции для достоверного и точного учета затрат и формирования себестоимости продукции, что позволит уменьшить затраты и максимизировать прибыль предприятия.

**ЗАДАНИЕ ДЛЯ РАЗДЕЛА
«СОЦИАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ»**

Студенту:

Группа	ФИО
3-ЗБ11	Новосёлова Е.И.

Институт	Институт электронного обучения	Кафедра	Экономики
Уровень образования	Бакалавр	Направление/специальность	Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Исходные данные к разделу «Социальная ответственность»:

<ul style="list-style-type: none"> - Положения и рекомендации по корпоративной и социальной ответственности используемые в российской практике - Внутренняя документация предприятия, официальной информации различных источников, включая официальный сайт предприятия, отчеты 	<ul style="list-style-type: none"> - ГОСТ Р ИСО 26000-2010 «Руководство по не разглашению конфиденциальной информации». - Серией международных стандартов систем экологического менеджмента ISO 14000. Центральным документом стандарта считается ISO 14001 «Спецификации и руководство по использованию систем экологического менеджмента». - GRI (Global Reporting Initiative) – всемирная инициатива.
---	---

Перечень вопросов, подлежащих исследованию, проектированию и разработке:

Анализ факторов внутренней социальной ответственности:	<ul style="list-style-type: none"> - Повышение уровня и качества жизни сотрудников. - Поддержание безопасных условий на рабочем месте сотрудников. - Рост производительности труда в компании.
Анализ факторов внешней социальной ответственности:	<ul style="list-style-type: none"> - Улучшение качество продукции. - Улучшение имиджа компании, рост репутации.
<p>Определение стейкхолдеров организации:</p> <ul style="list-style-type: none"> - внутренние и внешние стейкхолдеры организации; - краткое описание и анализ деятельности стейкхолдеров организации. 	<p>Внутренние: сотрудники предприятия;</p> <p>Внешние: покупатели;</p> <p>Описание деятельности: производство мебельной продукции.</p>
<p>Определение структуры программы КСО</p> <ul style="list-style-type: none"> - Наименование предприятия; - Элемент; - Стейкхолдеры; - Сроки реализации мероприятия; - Ожидаемый результат от реализации мероприятия 	<p>ООО «Браво-М»</p> <ul style="list-style-type: none"> - сотрудники организации, покупатели; - один год; - разработанная программа КСО позволит предприятию увеличить производительность труда, повысить имидж предприятия, повысить уровень жизни сотрудников.
Определение затрат на программы КСО	Итого: 57500,00 рублей
Оценка эффективности программ и выработка рекомендаций	Программа КСО увеличит прибыль организации

Дата выдачи задания для раздела по линейному графику

12.01.2016

Задание выдал консультант:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент	Черепанова Н.В.	К. филос. н.		12.01.2016

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
3-ЗБ11	Новосёлова Е.И.		12.01.2016

4 Разработка программы КСО для предприятия ООО «Браво-М»

На предприятие ООО «Браво-М» отсутствует программа КСО, поэтому разработаем программу КСО для этого предприятия.

Корпоративная социальная ответственность компании формируется по двум основным направлениям - внутренняя социальная политика и внешняя социальная политика.

Внутренняя корпоративная социальная политика - социальная политика, проводимая для работников своей компании, а потому ограниченная рамками данной компании.

Внешняя корпоративная социальная политика - социальная политика, проводимая для местного сообщества на территории деятельности компании или ее отдельных предприятий.

Для того чтобы программы КСО приносили различные социальные и экономические результаты, необходима их интеграция в стратегию компании. В таблице 9 приведены основные цели программы КСО, которые направлены в интеграцию стратегии компании.

Таблица 9 – Определение целей КСО на предприятии

Миссия компании	Воплотить в жизнь самые смелые творческие идеи в аспекте собственного производства	Цели КСО 1. повышение уровня и качества жизни сотрудников; 2. поддержание достойных условий и оплаты труда сотрудников; 3. рост производительности труда в компании; 4. улучшение качество продукции; 5. улучшение имиджа компании, рост репутации.
Стратегия компании	Создание функционального, максимально удобного и уютного интерьера Вашего пространства: офисного, гостиничного, школьного, также пространства Вашего дома.	
Примечание: Таблица создана автором		

Выполнение поставленных целей КСО, будет обеспечивать осуществления стратегии и миссии компании ООО «Браво-М».

Стейкхолдерами или заинтересованными лицами называется любое сообщество внутри организации, или вне ее, предъявляющее определенные

требования к результатам деятельности организации и характеризующееся определенной скоростью реакции.

Выбор основных стейкхолдеров проводится, исходя из целей программы КСО. К каждой цели программы определяем наиболее влиятельных стейкхолдеров. Основные стейкхолдеры программы КСО отражены в таблице 10.

Таблица 10 – Определение стейкхолдеров программ КСО

№	Цели КСО	Стейкхолдеры
1	Повышение уровня и качества жизни сотрудников	Сотрудники
2	Поддержание безопасных условий на рабочем месте сотрудников	Сотрудники
3	Рост производительности труда в компании	Сотрудники
4	Улучшение качество продукции	Покупатели
5	Улучшение имиджа компании, рост репутации	Покупатели
Примечание: Таблица создана автором		

Определение главных стейкхолдеров КСО важная задача для эффективной работы программы на предприятие. Из внутренних заинтересованных лиц на предприятии можно выделить сотрудников. К внешним стейкхолдерам программы можно отнести покупателей. Покупателей интересует качество, безопасность и доступность товаров и услуг, сотрудники ожидают достойного уровня жизни и безопасности на рабочем месте. Поэтому выполнение целей программы КСО будут удовлетворять потребности заинтересованных лиц предприятия ООО «Браво-М».

Следующим этапом разработки программы корпоративной социальной ответственности бизнеса является определение элементов программы. Перечень элементов программ КСО для ООО «Браво-М» приведены в таблице 11.

Таблица 11 – Определение элементов программы КСО

№	Стейкхолдеры	Описание элемента	Ожидаемый результат
1	сотрудники	1. Организовать бесплатное питание сотрудников; 2. проводить страхование от несчастного случая; 3. организовать безопасное рабочее место.	1. Организация питания на предприятии благотворно влияет на психологический климат в коллективе, приводит к повышению эффективности работы всего коллектива и в отдельности каждого работника; 2. позволяет уменьшить финансовые затраты, возникающие вследствие травм, как для самого пострадавшего, так и для работодателя; 3. организованное безопасно рабочее место приводит к увеличению работоспособности сотрудников и улучшению уровня здоровья.
2	покупатели	1. Получить дополнительный сертификат безопасности.	1. Получение дополнительного сертификата безопасности приведет к улучшению качества выпускаемой продукции, обеспечит доверие потребителей.
Примечание: Таблица создана автором			

Далее необходимо распределить бюджет КСО на мероприятия, в зависимости от целей.

Результаты распределение затрат КСО на мероприятия занесены в таблице 12.

Таблица 12 – Затраты на мероприятия КСО

№	Мероприятие	Единица измерения	Цена	Стоимость реализации на один год
1	Организовать бесплатное питание сотрудников	Российский рубль	1500	18000
2	Обеспечить страхование от несчастного случая	Российский рубль	6000	6000
3	Организовать безопасное рабочее место	Российский рубль	2500	30000
4	Получить дополнительный сертификат безопасности	Российский рубль	3500	3500
		Российский рубль		ИТОГО: 57500
Примечание: Таблица создана автором				

Оценка эффективности разработанной студентом программы КСО должна строиться на основе принципов эффективности затрат на мероприятия и ожидаемых от мероприятий результатов.

Таблица 13 – Оценка эффективности мероприятий КСО

№	Название мероприятия	Затраты	Эффект для компании	Эффект для общества
1	Организовать бесплатное питание сотрудников	45000	Повышение эффективности работы всего коллектива и в отдельности каждого работника	Повысится качество жизни коллектива
2	Обеспечить страхование от несчастного случая	6000	Уменьшение финансовых затрат работодателя, возникающие вследствие травм	Уменьшение финансовых затрат, возникающие вследствие травм работников
3	Организовать безопасное рабочее место	5700	Увеличение работоспособности сотрудников	Улучшение уровня здоровья работников
4	Получить дополнительный сертификат безопасности	3500	Улучшение имиджа предприятия, рост покупателей	Улучшению качества и безопасности выпускаемой продукции
Примечание: Таблица создана автором				

Предприятие ООО «Браво-М» существует в обществе. Оно оказывает влияние на общество через производство товаров и услуг, экологического, экономического воздействия. Корпоративная социальная ответственность позволяет компаниям делать индивидуальный выбор программ, отражающий цели и видение компании. Разработанная программа КСО позволит предприятию увеличить производительность труда, повысить имидж предприятия, повысить уровень жизни сотрудников.

Заключение

Управление затратами на производство и реализацию продукции - это сложный процесс, который означает по своей сущности управление всей деятельностью организации, т.к. охватывает все стороны происходящих производственных процессов.

В отечественной практике под управлением затратами производства понимается планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявления резервов и снижения.

В условиях рыночной экономики затраты на производство и реализацию продукции, формирующие себестоимость продукции - это важнейший показатель коммерческой деятельности предприятий, характеризующий степень и качество использования трудовых и материальных ресурсов, результаты внедрения новой техники, ритмичность производства, бережливость в расходовании средств, качество управления.

Себестоимость продукции является исходной базой для определения цен, а также оказывает непосредственное влияние на прибыль, уровень рентабельности и формирование общегосударственного фона - бюджета.

Проблема разработки и использования новых подходов к эффективному управлению затратами предприятия широко обсуждается в экономической литературе.

Более детальное изучение вопроса затрат на производство продукции (работ, услуг) позволит руководителям и бухгалтерам организаций правильно увидеть статьи расходов и умело составить отчет о производственных затратах, а это в свою очередь создаст благоприятную почву для выживания и процветания предприятия в жестких условиях рыночной экономики.

В данной работе было детально изучена система учета затрат на производство и выпуск продукции на предприятии ООО «браво-М».

В компании ООО «Браво-М» применяют метод сводного учета затрат на производство. Для вычисления себестоимости мебельной продукции суммируют затраты всех производственных цехов за месяц.

Учет затрат на производство и выпуск готовой продукции в компании ООО «Браво-М» не имеет целостной системы.

Планирование затрат на производство и выпуск продукции в компании ООО «Браво-М» не осуществляется. Производится только контроль и нормирование отходов производства.

Основной вывод работы: в компании нет системы учета затрат на производство и выпуск продукции, не проводится планирование себестоимости и калькулирование затрат, что не достоверно отражает сформированную себестоимость, искажает отчетные данные.

Мною были внесены предложения по улучшению системы учета затрат на производство и выпуск готовой продукции:

1) Планирование полной величины затрат на производство и выпуск готовой продукции посредством составления смет и калькулирования. Позволит отслеживать не обоснованный рост затрат, иметь калькуляционные данные затрат по видам мебельной продукции, выявлять факторы экономии ресурсов.

2) Бюджетирование производственных и управленческих затрат. Позволит обеспечить возможность полного управления затратами производства и выявления возможности не обоснованного роста затрат и повышения их эффективности использования.

Предложенные рекомендации позволят компании ООО «Браво-М» ввести систему учета производства и выпуска продукции для достоверного и точного учета затрат при формировании себестоимости продукции, минимизации затрат и улучшению финансового результата предприятия.

Учет затрат на производство имеет самые неограниченные перспективы развития, т. к. современная рыночная экономика обязывает предприятия задуматься над своими затратами на производство, а также над методами

ведения учета этих затрат с целью более свободного распространения своей продукции на рынке.

Список использованных источников

1. Анциферова И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. М.: Издательство-торговая корпорация «Дашков и К⁰», 2013. 556с.
2. Карпова Т.П., Карпова В.В. Учет, анализ и бюджетирование денежных потоков: Учеб. Пособие. М.: Вузовский учебник: ИНФРА – М, 2013. 302 с.
3. ПБУ 10/99 «Расходы организации»: приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения 20.03.2016).
4. Кизилев А.Н., Богатый Д.В. Нормативно-правовое регулирование управленческого учета в Российской Федерации № 18, 2013. 23 с.
5. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник. – 2-е изд., перераб. Москва: Проспект, 2011. 384 с.
6. Гражданский кодекс РФ от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 31.01.2016) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения 20.03.2016).
7. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 6.12.2011 г. (ред. от 04.11.2014) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 20.03.2016).
8. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081 (дата обращения 20.03.2016).

9. ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов": приказ Минфина РФ от 09.06.2001 N 44н (ред. от 25.10.2010) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619 (дата обращения 20.03.2016).
10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165 (дата обращения 20.03.2016).
11. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152 (дата обращения 20.03.2016).
12. Методические рекомендации по учету затрат на производство продукции, работ, услуг (проект Минфина РФ) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59524 (дата обращения 20.03.2016).
13. Бабаев Ю.А., Петров А.М., Макарова Л.Г. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2012. 576 с.
14. Чувииков В.В., Иззук Т.Б. Бухгалтерский учёт и анализ: Учебник для бакалавров Дашков и К 2015 г. 248 с.
15. Ременников В.В. Разработка управленческого решения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 376 с.
16. Миславская Н.А. Бухгалтерский учет: учебник. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К⁰», 2013. 592с.
17. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет. М.: КНОРУС, 2014. 456 с.

18. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165 (дата обращения 20.03.2016).
19. Герасимова Л.Н. Управленческий учет: теория и практика: учебник Ростов н/Д: Феникс, 2011. 508 с.
20. Волков Н. Г. Бухгалтерский учет и отчетность на предприятии. М.: Кнорус, 2013. 513 с
21. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. М.: Магистр: Инфра-М, 2015. 448 с.
22. Смолкин А.М. Менеджмент: основы организации: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2011. 248с.
23. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: Издательство-торговая корпорация «Дашков и К⁰», 2012. 484с.
24. Полякова С. И., Старавойтова Е. В. Бухгалтерский учет: учебное пособие. М.: КНОРУС, 2012. с.132.
25. Костюкова Е.И. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. М.:КНОРУС, 2014. 272 с.
26. Воронова Е.Ю. Управленческий учет: учебник для бакалавров. М.: Издательство Юрайт, 2014. 590 с.
27. Широбоков В.Г. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие. М.: КНОРУС, 2014. 666 с.
28. Щадилова С.Н., Бухгалтерский учет для всех. М: Дело и сервис, 2011. 208 с.
29. Владыко А. Д. Эффективность производства. М.: КноРус, 2014. 439с.
30. Смолкин А.М. Менеджмент: основы организации: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2011. 248с.
31. Зонова А.В., Бачуринская И.Н., Горячих С. П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. СПб.: Питер, 2011. 480с.

32. Костюкова Е.И. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. М.:КНОРУС, 2014. 272 с.
33. Лытнева Н.А., Парушина Н.В., Кыштымова Е.А., Бухгалтерский учет и анализ. М.: Феникс, 2011 г. 531 с.
34. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. Пособие. М.: ИНФРА-М, 2014. 352 с.
35. Безруких П.С. Бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет, 2011. 540 с.
36. Пузанкевич О.А. Эффективное управление денежными средствами на предприятиях. Вестник БДЭУ, 2011. №2. С.33-56.
37. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. Пособие. М.: ИНФРА-М, 2014. 841 с.
38. Гиляровская Л.Т. Экономический анализ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. с.640.
39. Никольский А.А. Технология принятия управленческих решений. М.: МГАГП, 2011. 349 с.
40. Чая В.Т. Золотухина А.Д. Регламенты управленческого учета. Аудитор. 2012. №2. С. 24-26
41. Карпова Т.П., Карпова В.В. Учет, анализ и бюджетирование денежных потоков: Учеб. Пособие. М.: Вузовский учебник: ИНФРА – М, 2013. 302 с.

Приложение А (рекомендуемое)

Классификация затрат в управленческом, бухгалтерском и налоговом учете

Таблица А.1 Классификация затрат для целей управленческого учета

Направления	Признак	Виды затрат
Для расчета себестоимости	По экономическим элементам	1. Материальные затраты
		2. Затраты на оплату труда
		3. Отчисления на социальные нужды
		4. Амортизация
		5. Прочие
	По статьям калькуляции	1. Сырье и материалы за вычетом возвратных отходов.
		2. Покупные изделия и полуфабрикаты.
		3. Топливо и энергия на технологические цели.
		4. Заработная плата производственных рабочих.
		5. Отчисления на социальные нужды
		6. Расходы на подготовку и освоение производства.
		7. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования
		8. Общепроизводственные расходы.
		9. Общехозяйственные расходы.
		10. Потери от брака.
11. Прочие производственные расходы.		
12. Коммерческие расходы.		
По способу включения в себестоимость продукции (работ, услуг)	Прямые	
	Косвенные	
По своему составу	Одноэлементные	
	Комплексные	
По определению себестоимости произведенной продукции и полученной прибыли	Входящие	
	Истекшие	
По периодичности возникновения	Текущие	
	Единовременные	
По возможности нормирования	Нормируемые	
	Ненормируемые	
Для принятия управленческих решений	По целевому назначению	Основные
		Накладные
	В зависимости от объема производства	Переменные
		Условно переменные
		Условно постоянные
	По сфере кругооборота средств	В сфере производства
		В сфере обращения
		В сфере управления
	Для выбора оптимального решения	альтернативные
		явные
для обоснованности принимаемого решения	Релевантные	
	Нерелевантные	

Для контроля и регулирования	По центрам ответственности	Регулируемые
		Нерегулируемые
	По возможности осуществления контроля	Контролируемые
		Неконтролируемые
	По участию в процессе производства	Производственные
Непроизводственные		

Таблица А.2 Классификация затрат для целей налогового учета

Расходы	
Связанные с производством и реализацией продукции (ст. 253 НК РФ)	Внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ)
1. материальные расходы; 2. расходы на оплату труда; 3. суммы начисленной амортизации; 4. прочие расходы.	1. расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу); 2. расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком; 3. расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг; 4. расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств; 5. судебные расходы и арбитражные сборы; 6. расходы на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений; 7. другие обоснованные расходы.
Расходы, не учитываемые для целей налогообложения (ст. 270 НК РФ)	

Таблица А.3 Классификация затрат для целей бухгалтерского учета

Расходы	
Расходы по обычным видам деятельности	Прочие расходы
1. материальные расходы; 2. затраты на оплату труда; 3. отчисления на социальные нужды 4. суммы начисленной амортизации; 5. прочие расходы.	1. расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов; 2. проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов); 3. расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями; 4. отчисления в оценочные резервы (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги); 5. штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; 6. возмещение причиненных организацией убытков; 7. убытки прошлых лет, признанные в отчетном году; 8. суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; 9. курсовые разницы; 10. суммы уценки активов и другие расходы.

Приложение Б (рекомендуемое)

Преимущества и недостатки методов учета затрат и расчета себестоимости продукции

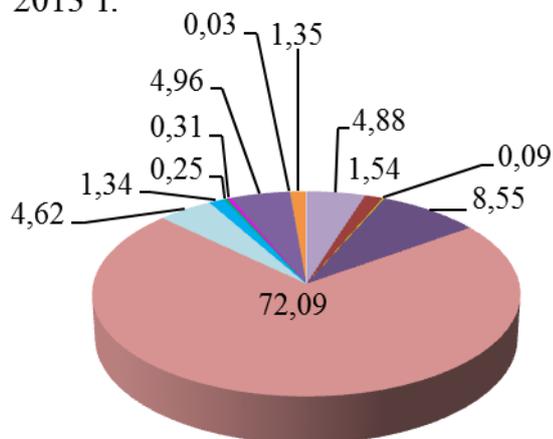
Метод учета затрат	Преимущества	Недостатки
1. Позаказный	1. Позаказная система может быть использована для оценки эффективности выполнения заказов	1. Требуется большое количество счетной работы, на что необходимы дополнительные денежные средства; 2. анализ затрат по подразделениям может быть проведен при анализе первичных данных
2. Попроцессный	1. Сбор затрат не требует много усилий и является вполне экономичным	1. усреднение затрат может привести к неточностям в расчетах, когда продукт или его материальный компонент не полностью однородны
3. Попередельный	1. Простота ведения учета; 2. отсутствие карточек учета отдельных заказов	1. Применяется на предприятиях массового производства
4. Нормативный	1. Возможность составления детальных бюджетов; 2. своевременное устранение негативных явлений в производственном процессе; 3. формирование экономической осведомленности сотрудников; 4. нормативное калькулирование может служить базой для определения себестоимости продукции и цены ее реализации	1. Достаточно трудоемкий и требует соответствующей классификации работников; 2. невозможность применять в случае неоднородности выпускаемой продукции; 3. в случаях изготовления единичной продукции, а также в производстве неоднородной продукции калькулирование по нормативным затратам затруднено; 4. зависимость от внешних условий в периоды экономической нестабильности и высокой инфляции
5. «Стандарт - кост» (StandardCosts)	1. способность определения негативных направлений в формировании затрат и прибыли; 2. экономия на ведении учетных записей	1. зависимость от внешних условий (законодательство, влияние инфляции); 2. затруднение в определении остатков готовой продукции на складе и НЗП при инфляции и изменении цен на рынке
6. «Директ-костинг» (Direct-Costing-Sistem)	1. Высокий уровень контроля себестоимости и отдельных статей затрат; 2. исключение трудоемкой работы по распределению косвенных затрат	1. Трудности в процессе точного распределения затрат на переменные и постоянные; 2. не дает ответа на вопрос, сколько стоит производственный продукт и какова его полная себестоимость; 3. не отвечает требованиям

		отечественного бухгалтерского учета, задачей которого является составление точных калькуляций
7. ABC (Activity Based Costing)	1. Полный контроль над затратами в местах их возникновения; 2. точность определения себестоимости. 3. выявление неэффективного расходования ресурсов	1. Сложность системы; 2. большие затраты на создание и эксплуатацию системы
8. JIT (Just-in-time) Точно в срок	1. Точность формирования себестоимости; 2. высокое качество продукции при пониженном уровне производственных потерь; 3. снижение объема ТМЗ и затрат на их содержание	1. Ориентирован на мелкосерийное производство
9. Таргет-костинг (Target costing) – целевое калькулирование	1. Обеспечивает контроль затрат еще на стадии разработки продукции	1. Оставляет без внимания фактор качества продукции

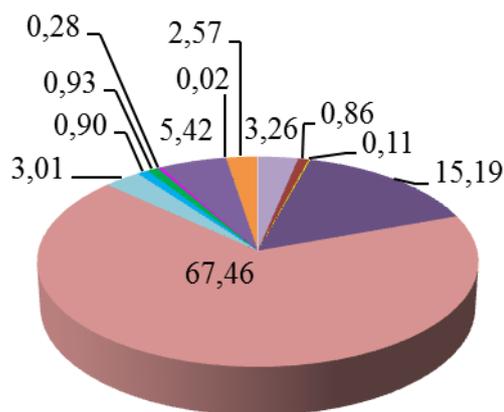
Приложение В
(рекомендуемое)

Доля затрат на производство и выпуск готовой продукции по элементам себестоимости ООО «Браво-М» за 2013-2015 г., %

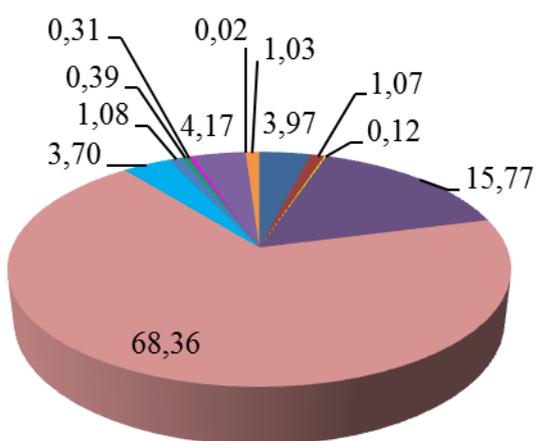
2013 г.



2014 г.



2015 г.



- Аренда
- Амортизация
- Информационные услуги
- Косвенные материальные расходы
- Материальные расходы
- Оплата труда
- Начисления на выплаты по оплате труда
- Прочие расходы
- Расходы на рекламу (нормируемые)
- Транспортные расходы
- Услуги связи
- Участие в аукционе

Приложение Д
(рекомендуемое)

Отчет о финансовых результатах за январь-декабрь 2015г.

**Отчет о финансовых
результатах
за Январь - Декабрь 2015 г.**

Организация <u>Общество с ограниченной ответственностью "Браво-М"</u>	Форма по ОКУД	Коды			
Идентификационный номер налогоплательщика	Дата (число, месяц, год)	0710002	31	12	2015
Вид экономической деятельности <u>производство мебели для офисов и предприятий торговли</u>	по ОКПО	24623875			
Организационно-правовая форма / форма собственности <u>Общество с ограниченной ответственностью / собственная</u>	ИНН	7018047813			
Единица измерения: в тыс. рублей	по ОКВЭД	36.12			
	по ОКФС / ОКФС	65	16		
	по ОКЕИ	384			

Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2015 г.	За Январь - Декабрь 2014 г.
Выручка	2110	128 012	148 466
Расходы по обычной деятельности	2120	(125 329)	(144 572)
Проценты к уплате	2330	(572)	(1 452)
Прочие доходы	2340	1 255	333
Прочие расходы	2350	(493)	(1 339)
Налоги на прибыль (доходы)	2410	(574)	(287)
Чистая прибыль (убыток)	2400	2 299	1 149



**Матусик Владимир
Федорович**
(расшифровка подписи)

Приложение Е
(рекомендуемое)

Оборотно-сальдовая ведомость по счету 20 за 4 квартал 2015 г.

ООО "Браво-М"

Оборотно-сальдовая ведомость по счету 20 за 4 квартал 2015 г.

Выводимые данные: БУ (данные бухгалтерского учета)

Счет	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Подразделение						
Номенклатурные группы						
Статьи затрат						
20			4 963 991,64	4 963 991,64		
20.01			4 963 991,64	4 963 991,64		
Производство			3 087 659,37	3 087 659,37		
материальные			3 087 659,37	3 087 659,37		
<...>				3 087 659,37		
Амортизация			51 486,87			
Аренда			369 030,00			
информационные услуги			33 857,87			
Материальные расходы			2 325 991,37			
Оплата труда			285 037,35			
Прочие расходы			20 984,72			
Услуги связи			1 271,19			
Строительство			1 876 332,27	1 876 332,27		
материальные			1 876 332,27	1 876 332,27		
<...>				1 876 332,27		
информационные услуги			2 250,00			
Материальные расходы			1 206 597,72			
Обязательное и добровольное страхование имущества			205 015,34			
Оплата труда			426 018,32			
Прочие расходы			30 000,00			
Ремонт основных средств			6 450,89			
Итого			4 963 991,64	4 963 991,64		

Ответственный:

И. Бухгалтер
(должность)

[Подпись]
(подпись)

И. А. Предметный
(расшифровка подписи)

Приложение Ж
(обязательное)
Положение о бюджетировании

УТВЕРЖДАЮ

Директор ООО «Браво-М»
Матусик В.Ф.

« » 2016г.

Введен приказом Генерального директора
№ от « » 2016 г.

Введен _____
(впервые _____)

Положение о бюджетировании

СТО __. __

Разработал:

Новосёлова Е.И.

« » 2016 г

Проверил:

Плучевская Э.В.

« » 2016 г

г. Томск 2016 г.

1 Назначение документа

1.1 Настоящее Положение устанавливает порядок формирования, исполнения и корректировки бюджетов ООО «Браво-М».

1.2 Требования настоящего Положения распространяются на все подразделения ООО «Браво-М».

2 Область применения

2.1 Настоящий документ обязаны знать и использовать в работе следующие должностные лица:

- Директора по направлениям;
- Начальники подразделений.

3 Определения терминов, обозначения и сокращения

Таблица 1 - Положения используются следующие термины, обозначения и сокращения:

№	Термин	Сокращение	Определение термина
1	Бюджет	Б	Документ, содержащий плановые значения показателей финансово-хозяйственной деятельности объекта управления. Бюджет разрабатывается в соответствии с утвержденной формой.
2	Статья бюджета	ст.Б	Строка бюджета, содержащая значение показателя
3	Бюджет продаж	БП	Бюджет, содержащий информацию по оказанию услуг клиентам ООО «Браво-М»
4	Бюджет производственных расходов	БПР	Бюджет, включающий статьи производственных расходов
5	Бюджет продаж по клиенту	БПК	Часть бюджета продаж ООО «Браво-М» по одному крупному клиенту.
6	Бюджет управленческих расходов	БУР	Бюджет, содержащий информацию об управленческих расходах подразделений ООО «Браво-М».
7	Бюджет по инвестициям и развитию	БИР	Бюджет, включающий информацию кап. вложениям и движению внеоборотных активов.
8	Финансовый бюджет	ФБ	Бюджет, содержащий информацию по финансовой деятельности (начисление %, привлечение и погашение кредитов, задолженность)
9	Бюджет внереализационных доходов и расходов	БВДР	Бюджет, включающий статьи внереализационных доходов и расходов, график платежей, план дебиторской задолженности
10	Бюджет налогов	БН	Бюджет, включающий статьи по начислению налогов, график платежей, план задолженности перед бюджетом
11	Бюджет подразделения (управления, отдела)	БдП	Бюджет, содержащий информацию об управленческих расходах подразделения
12	Бюджет проекта	БдПр	Бюджет, разрабатываемый для проекта (инвестиционного, развития, модернизации и проч.)
13	Бюджет компании	БК	Бюджет, включающий информацию по движению денежных средств, прибылям и убыткам, балансу для ООО «Браво-М» в целом
14	Бюджет ДДС	БДДС	Бюджет движения денежных средств по ООО «Браво-М» в целом
15	График поступлений	ГрПост	Документ, содержащий информацию по поступлениям средств от оказания услуг и проч.
16	График платежей	ГрПлат	Документ, содержащий информацию о платежах
17	Бюджетный цикл	-	Интервал времени, на который формируется бюджет. Бюджетный цикл может быть годовым/квартальным и месячным. Для сделок бюджетный цикл должен быть не менее коммерческого цикла.
18	Бюджет прибылей и убытков	БПУ	Бюджет, содержащий статьи доходов и затрат, расчет прибыли и себестоимости
19	Управленческий баланс	УБ	Документ, содержащий значения остатков по счетам системы управленческого учета на заданную дату, сгруппированные в соответствии с утвержденными в организации правилами
20	Система управленческого учета	-	Система принципов, регламентов и средств документирования фактов финансово-хозяйственной деятельности организации
21	Доходы	-	Выручка от реализации по основной деятельности, доходы от финансовой и инвестиционной деятельности
22	Поступления	-	Денежные средства, полученные на расчетный счет или в кассу
23	Расходы	-	Денежные средства, потраченные при расчетах
24	Затраты	-	Стоимость материальных и/или нематериальных ресурсов, перенесенных на стоимость продукции или увеличивающих убытки компании за определенный период.

4 Регламент бюджетирования

4.1 Цели бюджетирования в ООО «Браво-М»

Целями бюджетирования являются:

- обеспечение возможности управления стоимостью «Браво-М»;
- своевременное обеспечение деятельности по обслуживанию клиентов, проектов и деятельности ООО «Браво-М» в целом требуемыми финансовыми ресурсами;
- обеспечение руководителей финансово-экономической информацией, необходимой для управления;
- обеспечение возможности обоснованного снижения затрат и повышения эффективности использования капитала ООО «Браво-М».

4.2 Бюджеты в ООО «Браво-М»

4.2.1 Виды бюджетов в ООО «Браво-М»

В «Браво-М» используются следующие виды бюджетов:

- 1 Бюджет ООО «Браво-М» (включает Бюджет прибылей и убытков, Бюджет движения денежных средств, Управленческий баланс);
- 2 Бюджет прибылей и убытков.
- 3 Бюджет движения денежных средств.
- 4 Управленческий баланс.
- 5 Бюджет продаж (включая бюджеты продаж по клиентам).
- 6 Бюджет производственных расходов (включая бюджеты производственных расходов подразделений).
- 7 Бюджет управленческих расходов (включая бюджеты производственных расходов подразделений).
- 8 Бюджет внереализационных доходов и расходов.
- 9 Бюджет по инвестициям и развитию.
- 10 Финансовый бюджет.
- 11 Бюджет налогов.

Бюджеты производственных расходов включают прямые расходы и затраты подразделений на организацию и выполнение производственной деятельности. Под прямыми расходами понимаются расходы, которые могут быть однозначно отнесены на конкретные виды деятельности (и бизнес-процессы) при помощи объективных коэффициентов разнесения.

Бюджеты управленческих расходов включают косвенные расходы подразделений (в т.ч. повременную оплату труда). Под косвенными расходами понимаются расходы, которые НЕ могут быть однозначно отнесены на конкретные виды деятельности (бизнес-процессы).

4.2.2 Порядок консолидации бюджетов в ООО «Браво-М»

Порядок консолидации бюджетов представлен на рисунке 1.

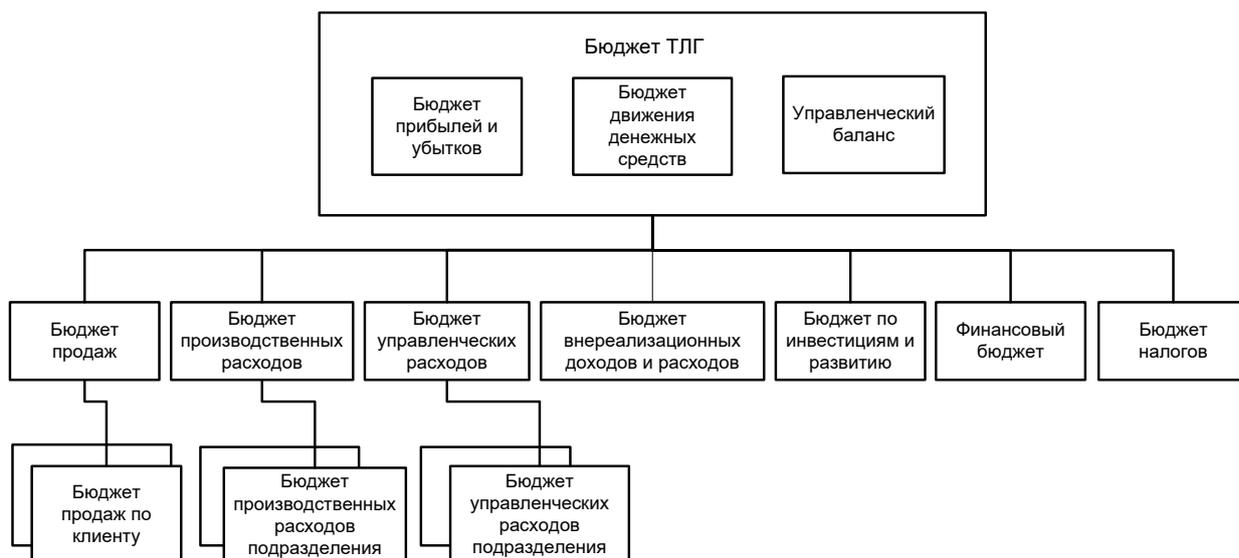


Рисунок 1. Порядок консолидации бюджетов в ООО «Браво-М»

4.2.3 Ответственность подразделений за формирование бюджетов

В следующей таблице 1 представлена ответственность подразделений за формирование бюджетов.

Таблица 2 - Ответственность подразделений за формирование бюджетов

Наименование бюджета	Управление логистикой				Управление складом		Управление бухгалтерией финансами		Управление персоналом
	Директор	Клиентский отдел	Производство	Отдел технологий	Главный инженер	Отдел снабжения	Гл. бухгалтер	Бухгалтерия	Начальник отдела кадров
Бюджет производственных затрат, в т.ч.:	И				И		О		
- клиентский отдел		О							
- производство		И	О						
- отдел технологий				О					
- отдел снабжения						О			
- отдел гл. инженера					О				
Бюджет управленческих затрат, в т.ч.:	И				И		О	И	И
- клиентский отдел		О							
- производство			О						
- отдел технологий				О					
- отдел снабжения						О			
- отдел гл. инженера					О				
- бухгалтерия							О	О	
- отдел кадров									О

Примечание: * О – ответственный за формирование бюджета;
И – обеспечивает информацией для формирования бюджета.

4.2.4 Структура бюджетов

Настоящее Положение устанавливает следующую структуру бюджетов, применяемых в ООО «Браво-М».

Таблица 3 - Структура бюджетов

№	Наименование бюджета	Поступле- ния	Расход ы	Доходы	Затраты	Дебитор- ская задолженно- сть	Кредитор- ская задолженно- сть	Движение ТМЦ
1	Бюджет производственных затрат	●	●	●	●	●	●	●
2	Бюджет продаж	●	●	●	●	●	●	-
3	Бюджет производственных расходов	-	●	-	●	●	●	●
4	Бюджет управленческих расходов	-	●	-	●	-	-	-
5	Бюджет внебюджетных расходов	●	●	●	●	●	●	●
6	Бюджет по инвестициям и развитию	●	●	●	●	●	●	-
7	Финансовый бюджет	●	●	-	●	●	●	-
8	Бюджет налогов	-	●	-	●	●	●	-

● – наличие группы статей в бюджете.

4.2.5 Периоды бюджетирования

В следующей таблице 3 представлены периоды бюджетирования для различных типов бюджетов:

Таблица 4. Сроки подготовки бюджетов.

№	Тип бюджета	Период подготовки	Степень детализации
1	Бюджет ДДС ООО «Браво-М»	Год, квартал, месяц	Месяц, Неделя
2	Бюджет прибылей и убытков	Год, квартал	Квартал
3	Управленческий баланс	Год, квартал	Квартал
4	Бюджет продаж, в т.ч.:	Год, квартал, месяц	Месяц
5	- Бюджеты продаж по клиентам	-/-	-/-
6	Бюджет производственных расходов, в т.ч.:	Год, квартал, месяц	Месяц
7	- Бюджеты производственных расходов по подразделениям	-/-	-/-
8	Бюджет управленческих расходов, в т.ч.:	Год, квартал, месяц	Месяц
9	- Бюджеты управленческих расходов по подразделениям	-/-	-/-
10	Бюджет внебюджетных расходов	Год, квартал	Месяц
11	Бюджет по инвестициям и развитию	Год, квартал	Месяц
12	Финансовый бюджет	Год, квартал	Квартал
13	Бюджет налогов	Год, квартал	Квартал

4.3 Порядок бюджетирования в ООО «Браво-М»

Последовательность шагов при формировании (внесении изменений) в бюджеты (цикл планирования) показана в следующей таблице 5 и на рисунке 3.

Таблица 5 – Планирование бюджетов по периоду

Наименование этапа планирования	Периоды бюджетирования		
	Месяц	Квартал	Год
Формирование бюджетов отделов	до 10 ⁰⁰ 20 числа	до 10 ⁰⁰ 20 числа	до 10 ⁰⁰ 4 ноября
Формирование бюджетов управления	до 10 ⁰⁰ 23 числа	до 10 ⁰⁰ 23 числа	до 10 ⁰⁰ 20 ноября
Формирование бюджета производства	до 10 ⁰⁰ 26 числа	до 10 ⁰⁰ 26 числа	до 10 ⁰⁰ 25 ноября
Формирование бюджета сбыта готовой продукции	до 10 ⁰⁰ 29 числа	до 10 ⁰⁰ 29 числа	до 10 ⁰⁰ 30 ноября
Рассмотрение и утверждение бюджета	до 10 ⁰⁰ 30 числа	до 10 ⁰⁰ 30 числа	до 10 ⁰⁰ 5 декабря
Передача утвержденных бюджетов в отделы и управление	до 10 ⁰⁰ 1 числа планируемого месяца	до 10 ⁰⁰ 1 числа планируемого месяца	до 10 ⁰⁰ 7 декабря

Последовательность шагов при формировании отчетов по исполнению бюджетов показана в следующей таблице 6.

Таблица 6 – Планирование отчетов по исполнению бюджетов

Наименование этапа планирования	Периоды бюджетирования		
	Месяц	Квартал	Год
Формирование отчетов отделов	до 10 ⁰⁰ 1 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 5 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 13 января
Формирование отчетов управления	до 10 ⁰⁰ 2 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 23 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 15 января
Формирование отчетов производства	до 10 ⁰⁰ 3 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 26 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 17 января
Формирование отчета сбыта готовой продукции	до 10 ⁰⁰ 4 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 29 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 19 января
Рассмотрение Отчетов	до 10 ⁰⁰ 7 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 30 числа месяца следующего за отчетным	до 10 ⁰⁰ 20 января

5 Документирование и архивирование

5.1 Подлинник действующего Положения хранится в архиве Генерального директора.

5.2 Подлинник аннулированного или измененного Положения хранится в архиве Генерального директора 3 года после окончания срока действия, аннулирования или замены данного документа.

6 Порядок внесения изменений

6.1 Директор при необходимости пересматривает данное Положение на соответствие целям и планам организации.

6.2 В случае утверждения Положения в новой редакции, старые экземпляры Положения изымаются и заменяются на новые.

7 Ознакомление сотрудников

№ п/п	Должность	Фамилия И.О.	Дата	Подпись
1	Директор	Матусик В.Ф.		
7	Начальник клиентского отдела	Горохова Д.В.		
8	Менеджер по складским операциям	Дибров Б.Р.		
9	Начальник отдела производства	Сергеев А.И.		
10	Начальник отдела снабжения	Пыжик Н.М.		
12	Главный инженер	Столяр Р.В.		
13	Главный бухгалтер	Плохотник И.А.		