

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Кафедра «Учет, анализ и аудит»

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ И ОБЩЕХО-
ЗЯЙСТВЕННЫХ РАСХОДОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПРОИЗВОДСТВЕН-
НОЙ СФЕРЫ**

**Выпускная квалификационная работа
(бакалаврская работа)**

**обучающегося заочной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
3 курса группы 06001461
Остряковой Виктории Александровны**

Научный руководитель
к.э.н., доцент
Серебренникова И.В.

БЕЛГОРОД, 2017

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ	4
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ	7
1.1. Понятие косвенных затрат особенности их распределения	7
1.2 Особенности планирования косвенных расходов	16
2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАО «АЛЕКСЕЕВСКИЙ МОЛОЧНОКОНСЕРВНЫЙ КОМБИНАТ»	22
2.1. Организационная характеристика ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»	22
2.2. Оценка финансового состояния ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»	29
2.3. Организация бухгалтерского учета в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»	37
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ	42
3.1. Документальное оформление и оценка косвенных расходов	42
3.2. Бухгалтерский учет общепроизводственных расходов	54
3.3 Синтетический и аналитический учет общехозяйственных расходов	64
3.4. Пути совершенствований бухгалтерского учета и распределения косвенных расходов в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»	71
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	75
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	79
ПРИЛОЖЕНИЯ	87

ВВЕДЕНИЕ

В процессе производства на предприятии создаётся готовая продукция, себестоимость которой складывается исходя из материальных, трудовых, финансовых и других видов затрат. В ходе производственного процесса предприятие использует все имеющиеся в его распоряжении ресурсы и средства, которые необходимы для обслуживания процесса производства и управления им.

Современные рыночные условия диктуют точность в подсчете себестоимости производимой продукции, работ, услуг. Опираясь на внутреннюю аналитическую информацию необходимо принимать решения по запуску или отмене выпуска того или иного изделия. Цену продажи продукции, работ, услуг также важно определить, учитывая их себестоимость.

Помимо прямых затрат, которые непосредственно относятся на себестоимость готовой продукции, предприятие несет косвенные затраты. Косвенные затраты представлены общепроизводственными и общехозяйственными расходами. Они присутствуют на любом предприятии и очень важен контроль над их распределением для успешного функционирования производственного процесса, а также роста прибыльности компании. Они включаются в себестоимость путем распределения. В учетной политике предприятия прописывается способ, которым осуществляется распределение данных расходов.

Исходя из того, что затраты на производство продукции выступают важнейшим элементом при определении справедливой и конкурентоспособной продажной цены и качественная информация позволяет организовать управление затратами, то успех предприятия может напрямую зависеть от качества собранной информации, правильности распределения косвенных расходов и исчисления себестоимости продукции, работ, услуг.

Именно поэтому, вопросы учета и распределения косвенных затрат являются актуальными, а в условиях развития рыночной экономики в России они приобретают особую значимость.

Цель написания данной выпускной квалификационной работы является разработка рекомендаций по совершенствованию учета и распределения косвенных расходов при расчете себестоимости продукции.

Для достижения данной цели необходимо решить ряд задач:

- рассмотреть теоретические основы учета и распределения косвенных расходов в современных условиях хозяйствования;
- ознакомиться и охарактеризовать основные организационно-экономические показатели деятельности ЗАО «Алексеевский молочно-консервный комбинат» за несколько лет;
- описать организацию синтетического и аналитического учета общехозяйственных расходов;
- изучить порядок организации учета общехозяйственных расходов на примере исследуемого экономического субъекта.

В процессе написания работы традиционно использовались такие общенаучные методы, как научное абстрагирование, логический анализ, сравнение, синтез. В качестве специальных методов применялись: исторический, системный, комплексный, монографический, а также моделирование.

Объектом исследования данной выпускной квалификационной работы явилось закрытое акционерное общество «Алексеевский молочноконсервный комбинат». Предмет исследования стали методологические и практические аспекты учета косвенных расходов. Период исследования составил 2013-2015гг.

Теоретической и методологической основой работы являются научные труды отечественных и зарубежных экономистов, нормативные и законодательные документы, учебно-методическая литература, статьи периодических изданий.

Работа изложена на 77 страницах, включает 4 рисунков, 11 таблиц, она состоит из трех глав, включает введение, заключение, список используемой литературы представлен 71 источником.

Во введении определена методологическая основа работы, выделены задачи, решение которых позволит достичь поставленной цели. В первой главе рассмотрены вопросы методологии учета и распределения косвенных расходов. Вторая глава посвящена характеристике объекта исследования. В частности, в ней представлены и проанализированы основные показатели деятельности ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат», дана характеристика финансового положения организации и описаны особенности ведения учета. Третья глава содержит описание организации и ведения учета косвенных расходов. В ней рассмотрены: особенности оценки и первичного учета косвенных расходов, а также порядок ведения синтетического и аналитического учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов; определены направления совершенствования учета расходов. В заключении представлены выводы и рекомендации.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ

1.1. Понятие косвенных затрат особенности их распределения

Под косвенными понимаются затраты, носящие общий для производства нескольких видов продукции характер; такие расходы включаются в их себестоимость косвенным путем на основе установленных на предприятии методологических приемов распределения [21]. Точный учет и адекватное распределение косвенных расходов напрямую влияет на правильность определения себестоимости выпуска продукции по ее отдельным видам и технологическим линиям. А от этого, в свою очередь, зависит политика ценообразования компании. Традиционно в учете исчисляется полная себестоимость, куда включаются все производственные затраты. Как правило, прямые материальные и трудовые затраты соотносятся с продуктами достаточно легко, а распределение косвенных производственных расходов представляет определенные сложности. Поэтому в 1930-е годы в США появился метод «директ-костинг», где предлагалось облегчить задачу распределения косвенных производственных расходов и распределять между продукцией только их переменную часть.

Земляков Ю.Д. выделил главное отличие методов калькулирования по полным и по переменным затратам («директ-костинг») : согласно методу «директ-костинг» постоянные производственные косвенные расходы рассматриваются как затраты периода, напрямую соотносящиеся с доходами, а не как затраты на продукт, как это принято в системе калькуляции по полным затратам» [30].

Метод «директ-костинг» дает широкие возможности для анализа и выработки на его основе адекватных управленческих решений. В качестве важнейших ее аналитических возможностей выделяют:

- планирование масштабов деятельности с корректировкой ассортимента выпускаемых товаров, в том числе при имеющихся ограничивающих факторах;
- положительное влияние на ценообразование;

-возможность анализа эффективности закупок сырья и комплектующих и альтернатив использования имеющихся ресурсов;

-выбор вариантов капиталовложений.

Однако метод «директ-костинг» имеет ряд ограничений:

- сложности в разделении затрат на постоянные и переменные составляющие;
- необходимость для большинства предприятий наличия данных о размерах полных издержек;
- наличие определенных трудностей при составлении внешней отчетности и др.

В 1980-е гг. в США Роберт Каплан и Робин Купер разработали функциональный метод учета затрат (activity based costing или ABC), где также большое внимание уделяется распределению косвенных расходов. Основными задачами этого метода стали устранение недостатков, присущих традиционным системам калькулирования себестоимости и предоставление более точных данных по издержкам для принятия управленческих решений [47]. Девиз данного метода звучит следующим образом: «Продукты потребляют виды деятельности, вид деятельности потребляют ресурсы». Иначе говоря, затраты при функциональном методе относят сначала на виды деятельности, а уже затем, основываясь на спросе на эти виды деятельности в ходе производственного процесса, перераспределяют на продукцию. Соотнесенные с продукцией затраты – это сумма всех расходов по признаку функциональности, необходимых для изготовления и реализации продукции.

Голиков О.М. отмечает, что метод ABC является наиболее действенным управленческим инструментом, поскольку он позволяет не только снижать затраты, устраняя не приносящие добавочной стоимости операции, но и принимать стратегически верные решения, ориентируясь на потребности клиента [23]. Однако метод ABC является весьма дорогостоящей и сложной для внедрения учетной системой; использование которой подразумевает неукоснительное

соблюдение всех его положений, не давая при этом моментального результата. Основной причиной того, что внедрение метода ABC оказывается безрезультатным, является то, что большинством организаций не учитывается, что изменять необходимо не только технику расчетов, но и собственный менталитет.

Применяемые Международные стандарты финансовой отчетности, в оценку запасов по себестоимости включает затраты на приобретение основных сырья и материалов, прямые затраты на оплату труда и производственные накладные расходы, включающие в себя все другие производственные затраты, за исключением выше указанных двух видов основных расходов. В МСФО 2, производственные накладные расходы подразделяются на постоянные и переменные[5].

Постоянными производственными накладными расходами являются косвенные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от изменения объема производства. К ним, в частности, относятся общие производственные накладные расходы, амортизация, обслуживание зданий и оборудования, административно управленческие расходы. Включение в МСФО административно управленческих расходов к постоянным производственным накладным расходам изменяет концептуальные основы системы учета себестоимости продукции. Помимо производственных косвенных расходов необходимо использовать термин «накладные расходы», включающие административно управленческие расходы. На самом деле в себестоимости продукции учитываются не только часть административно управленческих расходов, но и сбытовые расходы.

В международных стандартах многие виды непроизводственных расходов считаются частью затрат, связанных с производством и продажей, а также с сервисным обслуживанием продукции. Такой подход обусловлен необходимостью установления цены на продукцию. К тому же некоторые виды непроизводственных косвенных расходов, такие как заработная плата продавцов, расходы на поездки можно непосредственно связать с продукцией.

Переменными производственными накладными расходами являются затраты, которые находятся в прямой зависимости от изменения объема производства. Таковыми являются вспомогательное сырье и материалы и затраты труда персонала, не являющихся основными производственными рабочими. Во внешней отчетности зависимости от того, какая часть производственных косвенных расходов включается в производственные затраты, различается полная или переменная себестоимость продукции. С учетом того, что МСФО 2 в постоянные производственные накладные расходы относит административные управленческие затраты, во внутренней отчетности по существу имеем дело с традиционной практикой определения полной себестоимости продукции. В этих условиях можно говорить о производственной и полной себестоимости продукции.

Таким образом, применяемый МСФО, создает новую методологическую основу для подготовки информации о полных и переменных затратах, используемых для различных управленческих целей. Расширение состава косвенных расходов и их распределение, естественно, снижает надежность полученной информации. При желании составные части производственных косвенных расходов можно рассмотреть как прямые, установив непосредственную их связь с производственными операциями.

Прямое распределение косвенных производственных расходов экономически нецелесообразно. Сложная система распределения косвенных расходов требует дополнительных затрат. Но современные информационные технологии повышают возможности организации по сокращению затрат от использования такой системы распределения. По этому приемлемая система распределения косвенных затрат – необходимый процесс при определении себестоимости изготовленной продукции.

В последние годы расширяется тенденция создания более детализированных систем учета и распределения косвенных расходов. При этом преследуют цели надежного распределения косвенных расходов, установления причины их

возникновения и связи с выпускаемой продукцией. Распределение постоянных косвенных производственных расходов на затраты по переработке основываются на производственных мощностях компании при работе в нормальных условиях [35]. Под нормальной производственной мощностью понимается ожидаемый объем производства, определяемый как средний показатель за несколько периодов.

Распределение непроизводственных расходов сопряжено с рядом трудностей. Эти расходы не имеют причинно следственной связи с основными производственными затратами. Непроизводственные накладные расходы не изменяются в течение короткого периода. По нашему мнению, базой их распределения должна быть расчетная величина производственных расходов. Данная база косвенно устанавливает связь между производимыми видами продукции и непроизводственными расходами. Использование такой базы обеспечивает более тесную связь непроизводственных косвенных расходов и производимых видов продукции. Надежное распределение косвенных расходов создает необходимый механизм для управления ими.

Известно, что решение проблемы обеспечения экономичности производственных затрат на промышленных предприятиях осложняется не только устаревшим и изношенным оборудованием, неэффективными технологиями производства и некачественными ресурсами, но и не соответствующими требованиям сегодняшнего дня приемами и способами управления, в том числе затратами на производство. К проблемным областям управления затратами относятся применяемые методики распределения косвенных затрат. Целью данного процесса является максимально точное отнесение косвенных затрат на продукт производства. Методикам практического решения данной непростой задачи посвящено немало исследований, в том числе и проведенных нами.

Анализ материалов исследований позволяет выделить еще два подхода – типовой (отраслевой) и объектно-ориентированный (индивидуальный). Первый подход характерен для многих естественных монополий и некоторых отраслей

экономики (железнодорожный транспорт, сельское хозяйство, строительство). Его применение предполагает обязательное выполнение отраслевых «рекомендаций» по калькулированию затрат (слово «рекомендация» теряет свой изначальный смысл, поскольку документ имеет директивный характер, обязательный к исполнению).

Следование типовым решениям несколько упрощает проблему распределения затрат в плане поиска оптимальных формул расчетов, заметно снижает трудоемкость выполнения расчетов, способствует унификации управленческой отчетности в значительных сегментах деловой активности, укреплению хозяйственных связей в отрасли. Вместе с тем поддержание качества управления затратами, особенно в части калькулирования, требует индивидуальных подходов, а шаблонные решения не всегда эффективны.

Применение объектно-ориентированного подхода позволяет гибко и оперативно адаптировать общепринятые формулы калькулирования косвенных затрат к специфике конкретного хозяйствующего субъекта, но, вместе с этим, генерирует ряд проблем. Одной из таких проблем является отсутствие на практике единого понимания семантической составляющей косвенных затрат, что заметно осложняет формирование их методологического обеспечения. На многих предприятиях во внутренних регламентах вместо термина «косвенные» используется термин «накладные».

Теория затрат предполагает неоднозначность этих понятий: косвенные, помимо накладных (управленческих) затрат

Инновационная модель распределения косвенных затрат промышленного предприятия включают в себя такие важные на производстве статьи, как: «расходы на содержание и эксплуатацию оборудования», «расходы на освоение новых производств и технологий» и т.п. Очевидно, что научный подход к оптимизации процесса предполагает приведение в соответствие теоретических и практических подходов к решению проблемы. Формирование методологической ба-

зы косвенных затрат включает максимально возможное устранение семантической неопределенности понятия «косвенные затраты».

Необходимо отметить, что проблемы с пониманием данного понятия в общепринятой практике производственного менеджмента связаны также с отсутствием определения данного термина в нормативноправовой базе бухгалтерского учета хозяйственной деятельности. В отличие от субъектов нормативного регулирования учета, исследователи уделяют значительное внимание определению данного понятия.

Таким образом, косвенные затраты позиционируются как класс затрат, которые «невозможно отнести на конкретные виды изделий» и распределяемые «между отдельными изделиями согласно выбранной методике»[46].

Косвенные расходы распределяются между отдельными видами продукции в порядке, определенном организацией. В основу определения косвенных затрат ставится их отношение одновременно ко многим продуктам производственной деятельности и делается вывод о том, что «обоснованное распределение косвенных расходов... остается одной из наиболее сложных задач калькулирования». Отличительной особенностью косвенных затрат является необходимость в их распределении, подчеркивается «невозможность или нецелесообразность» прямого списания на себестоимость калькуляционного объекта. Этой же позиции придерживаются авторы: «косвенные затраты возникают для нескольких видов продуктов» и распределяются на их себестоимость. Рассматриваемые затраты на себестоимость калькулируемого объекта «точно и единственным способом отнесены быть не могут». Таким образом, структурно образующим элементом определения понятия косвенных затрат является процесс их распределения между создаваемой стоимостью продуктов. Этот сложный и многовариантный процесс определил, по нашему мнению, сущность косвенных затрат.

Лоч М.В. отмечает, что в основе методологии распределения косвенных затрат лежит необходимость их дифференцирования на однородные группы, каждой из которых ставится в соответствие определенная совокупность носи-

телей затрат, т.е. показателей, максимально влияющих на формирование их стоимости [43]. Очевидно, что содержание данной процедуры определяется спецификой использования производственных ресурсов, иными словами, выбор носителей затрат зависит от технологических особенностей выпуска продукции. Объектно-ориентированный подход предполагает использование в качестве базы распределения соответствующей группы косвенных затрат, как правило, наиболее существенного по влиянию на формирование ее стоимости, носителя затрат (или их комбинации). Например, для группы затрат на содержание и эксплуатацию оборудования носителями могут быть количество оборудования, его производительность, время работы машин и механизмов и т.д.

Общепринятая практика управления затратами предполагает составление внутренних регламентов предприятия, где директивно отражается состав и схема структурирования базы распределения, а также алгоритм отнесения косвенных затрат на себестоимость продукции (работ, услуг, товаров).

Проведенные исследования показали, что калькуляционные регламенты пересматриваются крайне редко, причем их корректировка зачастую никак не связана с изменениями влияния образующих ее носителей на уровень себестоимости калькулируемого продукта. Нередки случаи расхождения директивно заданного алгоритма с используемым способом отнесения затрат на практике, особенно в автоматизированной форме или при аутсорсинге бухгалтерских работ. В качестве базы распределения в совокупности используется не более двух-трех показателей. Очевидно, что «узость» состава базы не может позволить отразить многообразие сложного процесса накопления косвенных затрат и это вполне ожидаемо снижает качество расчетного результата. Введение каждого дополнительного показателя повышает уровень затрат на сбор и обработку данных чем больше показателей, тем труднее их интерпретация и контроль. Опытным путем можно прийти к выводу, что таких показателей для калькуляционного процесса среднестатистического промышленного предприятия должно быть не менее пяти-семи.

В каждой конкретной производственно-хозяйственной ситуации необходим поиск оптимального состава носителей, позволяющего обеспечить качественную информационную поддержку рассматриваемого процесса с наименьшими издержками. Качественно оценивая исследованные способы распределения, можно прийти к выводу, что они носят инерционный характер, их обобщенная модель не настроена на немедленную реакцию на изменение существенных факторов влияния на формирование косвенных затрат. Налицо заметное искажение калькуляций себестоимости в части косвенных затрат, что приводит к невозможности их использования как источника принятия управленческих решений, в том числе для поддержания их экономичности. Отсюда следует, что актуальной задачей является придание модели возможностей гибкой и эффективной адаптации состава базы распределения и алгоритмов расчетов как к текущему, а в некоторых случаях и к ожидаемому состоянию обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Еще одним принципом инновационной модели должно стать обязательное, полное и оперативное документирование не только всех корректировок, но и хода проведения аналитических работ. Продуктивное использование инновационной модели требует приведения в соответствие действующих на предприятии регламентов и практики расчетов, что обеспечивается регулярным внутренним контролем результатов производимых бухгалтерских расчетов и строгим соблюдением требований к ведению корпоративной документации. Инновационная модель распределения косвенных затрат позволит заметно улучшить технологию управления затратами в целом, в том числе за счет повышения качества калькуляций себестоимости производимых продуктов, во многом обеспечивающих разработку и реализации стратегии экономичности.

1.2 Особенности планирования косвенных расходов

Себестоимость продукции представляется в виде выраженных в денежной форме текущих затрат предприятия, предназначенных для производства и реализации продукции. В производственную себестоимость кроме затрат цехов включаются общехозяйственные и общепроизводственные расходы. В полной себестоимости отражены все затраты на производство и реализацию продукции. В ряде цехов вспомогательного производства, на содержание цеха составляется смета, итоги которой включаются в общую смету затрат. Основные материальные затраты цехов планируются на основе заказов из отдела главного механика, программы, разработанной на основе положения о единой системе эксплуатации оборудования и его планово-превентивного ремонта и калькуляции себестоимости ремонта. Расходы на модернизацию оборудования определяются по ведомости дефектов и рабочему проекту модернизации, а по монтажным работам и нестандартному оборудованию – по рабочему проекту и объему монтажных работ.

По мнению Голикова О.И. в производственных цехах составляется плановая калькуляция товарного выпуска, материальные расходы включаются при этом в смету затрат на производство. Размер материальных расходов на изготовление специального инструмента и специальной оснастки в цехах подготовки производства согласовывается с планово- производственным отделом на год с поквартальной разбивкой. Смета расходов энергетического комплекса включает в себя стоимость приобретаемой энергии и расходы на ее переработку. Расходы на эксплуатацию и содержание энергетических коммуникаций предприятия относятся на себестоимость каждого вида энергии[23].

Расходы хозяйственных цехов на производственно -хозяйственную деятельность определяют путем разработки частных смет по отдельным видам работ. В целях определения сумм плановых расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и цеховых затрат составляют соответствующие сметы по

отдельным статьям и элементам расходов «Плана-отчета цеха по технической эксплуатации оборудования».

Исходные данные для составления смет по цеховым расходам и эксплуатации и содержанию оборудования принимаются в виде:

- штатных расписаний цехов, отделов, системы оплаты и Положения о планировании фонда заработной платы;
- установленного процента отчислений на социальное страхование;
- норм амортизационных отчислений;
- плана организационно-технических мероприятий предприятия;
- лимитов и нормативов, доводимых до цехов и отделов планово-производственным отделом на текущий год;
- информации по вспомогательным материалам (в т.ч. горюче-смазочным), на обслуживание зданий и сооружений, оборудования, транспортных средств данного цеха;
- информации по деятельности вспомогательных цехов (транспортных, энергетических, ремонтных, инструментальных и др.);
- информации по прочим расходам на обслуживание цехов и оборудования (в т.ч. приобретение и списание устаревших морально или пришедших в негодность инвентаря, инструментов, спецодежды)[26].

Нормативы и лимиты на планируемый год разрабатываются производственно-плановым отделом совместно с соответствующими службами предприятия согласно плановым сметам и данным анализа о фактических затратах предшествующего года по этим видам затрат. Заработную плату управленческого аппарата цеха и другого цехового персонала рассчитывают согласно утвержденной структуре управления подразделения, нормативам управляемости, штатным расписаниям, премиальным и другим Положениям по оплате труда, но в рамках выделенного подразделению фонда заработной платы и распределяют по статьям расходов в соответствии с их расшифровкой в «Номенклатуре производственных затрат». Премия из фонда заработной платы при этом в сме-

ту производственных затрат на продукцию не включается. На заработную плату цехового управленческого аппарата и цехового персонала производится начисление на соцстрахование. Суммы отчислений распределяется по расходным статьям в соответствии с распределением фонда заработной платы.

Расходы на текущий ремонт зданий, сооружений, оборудования, инструмента и инвентаря цеха рассчитываются согласно графикам ремонта, выполняемого цехом самостоятельно, а стоимость работ вспомогательных цехов – из распределения услуг ремонтного цеха, представляемых им в планово-производственный отдел. Затраты по текущему ремонту защитных и вентиляционных устройств, на медицинские профилактические мероприятия, на обслуживание санитарных объектов, на монтаж устройств для предупреждения несчастных случаев, определяются согласно плану оргтехмероприятий и включаются в область «услуги».

При калькулировании плановой себестоимости продукции учитывался фиксированный процент косвенных затрат, утверждаемый руководителем предприятия каждые три года. Процент рассчитывается из соотношения среднемесячной суммы косвенных затрат за три года и среднемесячной суммы затрат на заработную плату работникам основного производства за тот же период. Данный процент не пересматривается и не корректируется в течение года вне зависимости от объема получаемых заказов. Такой подход нельзя назвать корректным, так как в благоприятной экономической ситуации (при большом объеме производства и продаж) в себестоимость предприятием закладывается больше косвенных расходов на единицу продукции, чем осуществляется фактически. В результате может появиться сверхплановая прибыль, которая станет причиной денежного оттока в виде налоговых платежей. Если возникнет ситуация, когда предприятие будет готово к получению такой прибыли, то сверхплановыми доходами можно погасить часть расходов, которые уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, оптимизировав структуру затрат и налоговых выплат.

В случае неблагоприятной экономической обстановки (при низком уровне производства и продаж) в себестоимость единицы продукции закладывается меньше косвенных затрат, чем фактически осуществляется. В результате данной ошибки можно получить отрицательный финансовый результат от продаж и отсутствие требуемых денежных средств на текущие расходы.

При падении планируемого уровня деловой активности, норма постоянных производственных косвенных расходов и затраты на единицу продукции повышаются, поскольку постоянные расходы распределяются между меньшим количеством продукции. И, напротив, в периоды высокого уровня производства, постоянные расходы на единицу продукции уменьшаются. Постоянные косвенные расходы, не отнесенные на продукцию в составе расходов периода, относятся на уменьшение финансовых результатов деятельности. Переменные производственные накладные расходы распределяются на произведенные единицы продукции на основе их фактической величины и принятой базы распределения. Организации в своих учетных политиках должны привести развернутые перечни постоянных и переменных производных косвенных расходов.

По мнению Ивашкевича В.Б. в современной практике при планировании рекомендуется использовать двухступенчатое распределение производственных косвенных расходов:

первая ступень отнесение общих косвенных расходов на производственные подразделения;

вторая ступень – распределение аккумулированных по производственным подразделениями косвенных расходов на производимую в них продукцию[33].

Такое распределение осуществлялось с применением единой ставки распределения косвенных производственных расходов в целом по организации и нормативных ставок, основанных на плановых соотношениях распределяемых косвенных расходов и принятой базы распределения. Единая ставка распределения использовалась в до рыночной практике организации бухгалтерского учета. При неоднородной обработке продукции на различных производствен-

ных подразделениях условность распределения косвенных производственных расходов существенно возросла. Косвенные расходы производственного подразделения могли быть распределены и на те виды продукции, которые в нем не подвергались обработке.

По мнению Врублевского Н.Д. нормативные ставки отличаются постоянством, поскольку они отражают плановое соотношение косвенных производственных расходов и плановый объем производства. Но при изменении их фактического соотношения возникают недораспределения или излишек распределения косвенных расходов[21]. Эти отклонения регулируются их включением в состав расходов периода на финансовые результаты деятельности. В этом смысле нормативные ставки являются наиболее подходящим методом распределения косвенных производственных расходов.

Указанные методы распределения производственных косвенных расходов используются для подготовки внешней финансовой отчетности по ее общепринятым принципам. Вместе с тем, производственные затраты управляются на уровне от дельных организаций и ей необходима более детальная информация о них.

Примерный состав постоянных расходов в себе стоимости промышленной продукции разработан отдельными учеными. Разработанный перечень косвенных расходов должен быть объединен в группы с однородными признаками, позволяющими установить их причинно-следственные связи с базой распределения, принятого для каждого внутреннего подразделения. Для каждой группы косвенных производственных расходов присуща определенная последовательность. По общепринятой практике определяются затраты на единицу выпущенной продукции, на партию и на развитие и поддержание продукта [52]. Затраты на единицу произведенной продукции представляют стоимость ресурсов, потребленных организацией на выполнение производственных операций. В отличие от этого, затраты на партию связаны с группой выпускаемой продукции или оказываемых услуг. Затраты на развитие и поддержание продукции

обусловлены необходимостью поддержки отдельных видов продукции или услуг. Они не связаны с количеством продукции или партий. По мнению Кавыркиной О.А., по этой причине, эта группа затрат не включается в себестоимость продукции. Они создают необходимые условия функционирования организации [37].

Образование однородных групп косвенных расходов должно обеспечить точное их распределение на объекты калькулирования себестоимости. Следует отметить, что распределение производственных косвенных расходов по их однородным группам, используется для формирования информации в целях принятия внутренних управленческих решений [56]. В этом смысле формирование однородных групп и их распределение используется не в качестве замены действующей системы учета и распределения косвенных производственных расходов, а в качестве дополнения к ней.

Система распределения косвенных расходов будет применяться для подготовки специальных отчетов менеджеров организации. Значительные различия по группам косвенных производственных расходов обуславливают выбор адекватных им баз распределения. Установление базы распределения переменных производственных косвенных расходов не вызывает особых сложностей. С учетом специфических особенностей производственных подразделений и видов выпускаемой продукции можно выбрать базу, отражающую степень причинно следственной связи между ними.

Следовательно, оперируя более дифференцированной шкалой ставок распределения косвенных расходов, организация сможет более точно спланировать сумму себестоимости выпускаемой продукции и, соответственно, определить прогнозируемые объемы финансовых результатов.

2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАО «АЛЕКСЕЕВСКИЙ МОЛОЧНОКОНСЕРВНЫЙ КОМБИНАТ»

2.1. Организационная характеристика ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»

В качестве объекта исследования данной выпускной квалификационной работы выступает ЗАО «Алексеевский молочно-консервный комбинат». Он был запущен в эксплуатацию в 1960г. Сейчас «Алексеевский молочноконсервный комбинат» - крупнейшее молокоперерабатывающее предприятие Белгородской области. Сегодня здесь перерабатывается до 30% производимого в области молока.

Весь персонал на предприятии находится в подчинении генерального директора, который в свою очередь разделил свои обязанности по заместителям: первый заместитель генерального директора, заместитель генерального директора по производству, коммерческий директор, заместитель генерального директора по экономике и финансам, заместитель генерального директора по общественным вопросам, отдел технического развития, начальник службы безопасности. За каждым заместителем на предприятии закреплены свои отделы и обязанности, что подтверждает схемы, представленная в Приложении 1.

Основное производство - это выпуск молочных консервов. Вырабатывается также масло животное, сухое цельное и обезжиренное молоко, цельномолочная продукция. На предприятии основными цехами по производству продукции являются: консервный цех, жестянобаночный цех, маслоцех, цех по производству цельномолочной продукции, цех по производству сухого молока. В настоящее время комбинат в среднем за сутки производит 200 тысяч условных банок (туб), молочных консервов, 11 тонн молока питьевого, шесть тонн кисломолочной продукции, 1,5 тонны творожных изделий, 1,7 тонны сметаны, 3 тонны сливочного масла

Цех по производству молочных изделий (консервный цех) - это сердце комбината, его производительность 56 тонн переработки молока в смену. Мо-

локо, поступающее с приемно-аппаратного цеха, подготавливается для переработки на вакуум-аппаратах, где выпаривается влага и вносится сахар для консервации. С вакуум-кристаллизаторов сваренное сгущенное молоко поступает в расфасовочно-упаковочное отделение, где сгущенное молоко фасуется в жестяную банку №7, фляги и бочки, автомолцистерны.

Специалисты цеха постоянно работают над расширением ассортимента и улучшением качества выпускаемой продукции, новыми видами красочной упаковки. Вся вырабатываемая продукция имеет сертификаты соответствия.

Жестянобаночный цех предназначен для изготовления жестяной банки №7, основная функция которой упаковка и сохранность сгущенного молока.

Маслоцех - это по существу, цех-завод. Его мощность более 3т продукции за смену. Масло изготавливается методом непрерывного сбивания на современном технологическом оборудовании. Цех оснащен линией непрерывного сбивания чехословацкого производства производительностью 3т масла в час. Процесс производства масла на этом этапе оборудовании полностью автоматизирован.

Цех по производству цельномолочной продукции. В этом цехе продукция на 95% расфасовывается в упаковку Пюр-ГТак, Поли-Пак, полистироловые стаканчики.

Учитывая, что современная упаковка является одним из важнейших элементов рыночной экономики, освоено производство таких видов продукции, как йогуртов, кремов, творожных изделий в современной пластиковой упаковке европейского дизайна. На сегодня ассортимент цеха составляет более 20 наименований.

Цех по производству сухого молока - был создан в 1983 году, в нем установлено современное чешское сушильное оборудование производительностью 6 тонн в смену.

На протяжении уже 48 лет ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» стремится к лидерству в сфере производства молочных продуктов в России. Делая упор на передовые отечественные и зарубежные технологии, натуральное, экологически чистое сырье, осуществляя строгий контроль за качеством на основе международных стандартов на всех этапах деятельности предприятия, ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» прилагает все усилия для того, чтобы отечественный потребитель в условиях сложившихся рыночных отношений всегда оставался в приоритете.

Учитывая высокую конкуренцию молочных продуктов ЗАО «Алексеевский молочно - консервный комбинат» постоянно стремится к расширению ассортимента продукции, который составляет уже более 50 наименований. Параллельно с этим проводится активная инвестиционная политика, наращивание мощности основного производства и развитие торговой сети. Для изучения потребительского спроса на традиционные и новые виды молочной продукции, ускорения реализации продукции и использования в качестве «испытательного полигона» своей продукции на комбинате развивается фирменная торговая сеть, которая включает фирменный магазин и передвижной магазин. В фирменном магазине молочноконсервного комбината покупателей привлекает более низкая цена и наличие всего ассортимента выпускаемой свежей продукции. Торговая наценка на молочную продукцию в магазинах составляет 10%, тогда как в других магазинах города - 20%. Доставка молочной продукции в фирменные магазины производится 2-3 раза в день.

Форма собственности - частная. Уставный фонд составляет 48327 тыс.руб. Контрольный пакет акций находится у управляющей компании (около 70% акций). Производственная деятельность и трудовые отношения регулируются Уставом ЗАО «АМКК», принятым общим собранием акционеров, коллективным договором и другими нормативными документами.

Предприятие имеет расчетные счета в банках (4 счета), круглую печать со своим наименованием, товарный знак, штампы, бланки и другие реквизиты.

Управление предприятием осуществляется в соответствии с законодательством РФ и Уставом предприятия.

Органами управления общества являются:

- Общее собрание акционеров.
- Совет директоров.
- Генеральный директор.

Общество самостоятельно планирует свою производственно-хозяйственную деятельность, а также специальное развитие коллектива. Основу планов составляют договоры, заключаемые с потребителями продукции и услуг, а также поставщиками материально-технических и иных ресурсов. Реализация продукции, выполнение работ и предоставление услуг осуществляются по ценам и тарифам, устанавливаемым самостоятельно.

ЗАО «АМКК» составляет финансовую отчетность, которая представлена в Приложениях 3-4. Деятельность ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» в 2013 – 2015 гг. характеризовалась экономическими показателями, отраженными в таблице 2.1.

Таблица 2.1

Основные показатели производственно-хозяйственной деятельности

ЗАО «Алексеевский молочно консервный комбинат» за 2013-2015гг.

Показатели	Годы			Абсолютное(+,-)		Относительное (%)	
	2013	2014	2015	2014/ 2013	2015/ 2014	2014/ 2013	2015/ 2014
1	2	3	4	5	6	7	8
Выручка от продажи продукции, тыс.руб.	4274212	4698942	5353614	424730	654672	109,9	113,9

Продолжение таблицы 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Среднесписочная численность, чел.	1102	1086	1052	-16	-34	98,5	96,9
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб.	566489,5	571478,5	556253,5	4989	-15225	100,9	97,3
Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, тыс.руб.	872126,5	840815,5	946520	-31311	105704,5	96,4	112,6
Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, тыс.руб.	339060	323914	412015,5	-15146	88101,5	95,5	127,2
Материальные затраты на производство продукции, тыс.руб.	2689752	2815705	3025423	125953	209718	104,7	107,4
Себестоимость проданной продукции, тыс.руб.	3153288	3442953	3923597	289665	480644	109,2	114,0
Прибыль от продажи продукции тыс.руб.	222037	316995	377824	94958	60829	142,8	119,2
Чистая прибыль, тыс.руб.	42346	156042	92323	113696	-63719	368,5	59,2
Производительность труда, тыс.руб.	3878,60	4326,83	5088,99	448,24	762,15	111,56	117,61
Материалоотдача, руб.	1,59	1,67	1,77	0,08	0,10	105,02	106,03
Материалоёмкость, руб.	0,63	0,60	0,57	-0,03	-0,03	95,22	94,31
Фондоотдача, руб.	7,55	8,22	9,62	0,68	1,40	108,98	117,05
Фондоёмкость, руб.	0,133	0,122	0,104	-0,011	-0,018	91,762	85,433
Уровень рентабельности, %	0,99	3,32	1,72	2,33	-1,60		

Данные таблицы 2.1. показали, что в исследуемом периоде выручка ЗАО «Алексеевский молочно-консервный комбинат» растет из года в год, при этом темп ее роста превысил 9%. Если в 2013 году она была 4274212 тыс.руб., то в 2014 году она выросла на 424730 тыс.руб. и составила 4698942 тыс.руб., в 2015 году увеличение составило 13,9%, что позволило ей достичь размера 5353614 тыс.руб. Росту выручки способствует расширение объемов производства и реализации продукции, цена на которую тоже растет. Себестоимость проданной продукции также увеличивается. В 2013 году данный показатель был равен 3153288 тыс.руб., в 2014 году себестоимость проданной продукции выросла на 9,2% (289665 тыс.руб.) и составила 3442953 тыс.руб., к 2015 году прирост себестоимости составил 480644 тыс.руб. При сравнении изменений обоих показателей следует обратить внимание на то, что в 2014 году положение организации было нормальным, а в 2015 году наблюдается негативная ситуация, так как темп роста выручки был ниже темпа роста себестоимости.

Изменение себестоимости продаж и выручки ЗАО «АМКК» влияет на прибыль от продаж, на протяжении трех лет эти показатели увеличивались. в 2013 году организация получила прибыль равную 222037 тыс.руб., в 2014 году был резкий рост показателя, который составил 42,8%, в 2015 году прибыль от продаж была максимальна и составила 377824 тыс.руб., прирост составил 19,2%.

Материальные затраты на производство в 2013 году были равны 2689752 тыс.руб., в 2014 году они увеличились на 4,7% и составили 2815705, в 2015 году увеличение было 7,4% и материальные затраты в этом году составили 3025423 тыс.руб.

Материалоотдача в 2013 году составила 1,59 тыс.руб., в 2014 году данный показатель увеличился до 4,67, в 2015 году он был равен 1,77руб., увеличившись на 6,03%. Материалоемкость в 2013 году была максимальна – 0,63 .руб., в последующие года показатель с каждым годом снижался, в 2014 году его

уменьшение было весьма незначительно до 0,60 руб., а в 2015 году достиг минимального своего значения в 0,57 руб., уменьшившись на 7,5%.

Штат работников ЗАО «АМКК» в 2013 году был максимально большим 1102 человека, в 2014 году 16 человек было уволено, несмотря на это производительность труда увеличилась на 11,6%, в 2015 году организацию покинули еще 34 человека при этом производительность увеличилась на 17,6%. Сокращение штата работников положительно сказалось на выручке от продаж.

Среднегодовая стоимость основных средств ЗАО «АМКК» в 2013 году составила 566489,5 тыс.руб., в 2014 году их размер несущественно вырос, изменение составило 4989 тыс.руб., в этом году размер данного показателя был максимальным за весь рассмотренный промежуток времени. В 2015 году среднегодовая стоимость основных средств была минимальна и составляла 556253,5 тыс.руб., было сокращение показателя на 15225 тыс.руб. Размер среднегодовой стоимости основных средств влияет на фондоотдачу и фондоемкость. Фондоотдача в 2013 году была минимальна и составила 7,55 руб., а фондоемкость равна 0,13 руб., на протяжении трех лет первый из показателей увеличивался в то время как второй уменьшался. В 2014 году фондоотдача увеличилась на 0,68 руб., а к 2015 году еще на 1,40руб., это свидетельствует об эффективности использования на предприятии их основных средств. Фондоемкость в 2014 году сократилась до 0,12 руб., а в 2015 году сокращение составило еще 0,02 руб., рассматривая совокупное изменение данного показателя с предыдущим можно говорить о рациональности использования основных средств организации.

В 2013 году среднегодовая стоимость дебиторской задолженности составляла 872126,5 тыс.руб., в следующем году произошло сокращение (на 31311 тыс.руб.) показателя до 840815,5 тыс.руб. Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности зависит от выручки и от платежной политики организации. ЗАО «АМКК» предоставляет своим покупателям рассрочку платежа, поэтому рост выручки от продаж в 2015г. привел к увеличению дебиторской

задолженности на 105704,5 тыс.руб. (12,6%). Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности в 2013 году составила 339060 тыс.руб., а в 2014 году произошло сокращение показателя на 4,5% и он достиг своего минимального значения за рассмотренный промежуток времени, а в 2015 году произошло резкое увеличение на 88101,5 тыс.руб. и размер среднегодовой стоимости кредиторской задолженности достиг максимального значения 412015,5 тыс.руб. Среднегодовой размер дебиторской задолженности значительно выше кредиторской задолженности, что с положительной стороны характеризует деятельность ЗАО «АМКК».

2.2. Оценка финансового состояния ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»

Оценка финансового состояния и эффективности деятельности предприятия – одна из основных задач финансового менеджера. Существуют разные подходы к такому анализу, наиболее оптимальными являются 2 взгляда на повышение эффективности функционирования фирмы:

один – с позиции оптимизации прибыли;

другой – представлен комплекс мероприятий, направленных на повышение эффективности управления денежными потоками. В целом, целью деятельности любой коммерческой организации является получение прибыли[41].

Способ оценки платежеспособности по данным бухгалтерского баланса с помощью коэффициента ликвидности является классическим и известным в практике финансового анализа. Коэффициент текущей ликвидности показывает, в какой степени текущие обязательства организации имеют шансы быть погашены за счёт реализации оборотных активов. Он рассчитывается как отношение оборотных активов к срочным обязательствам и показывает, в какой степени сейчас фондовые средства компенсируют краткосрочные обязательства.

Коэффициент промежуточной ликвидности складывается как соотношение суммы дебиторской задолженности и денежных средств к краткосрочным обязательствам. Данный норматив показывает, какую часть краткосрочных обязательств компания способна погасить в кратчайший временной промежуток лишь за счёт денег и погашенной дебиторской задолженности. Из показателя исключена сумма запасов, как менее ликвидного актива, денежная стоимость реализации которого возможно значительно ниже цены приобретения.

Коэффициент срочной ликвидности определяется как отношение денег к краткосрочным обязательствам. Этот норматив является более жестким аспектом оценки ликвидности организации, потому что демонстрирует, какая часть текущих обязательств может быть немедленно погашена за счет имеющихся денежных средств [27]. Основным минусом коэффициентов ликвидности является их статичность. Это связано с тем, что рассчитываемые по бухгалтерскому балансу показатели являются одномоментными и сделать вывод об их изменении даёт возможность только лишь исследование динамики. К тому же статичность анализируемых нормативов на базе бухгалтерского баланса не дает информации о будущих поступлениях и платежах, которые имеют исключительную значимость для инвесторов и кредиторов.

Для целей объективной оценки результатов работы ООО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» необходимо провести оценку ликвидности баланса (таблица 2.2).

Данные таблицы 2.2 свидетельствуют о достаточно хорошем финансовом положении организации. В частности коэффициент абсолютной ликвидности в 2014г. увеличился на 0,22 пункта и составил 0,46, что связано с ростом финансовых вложений в 2014г. на 25,93%, а также со снижением краткосрочных обязательств с 690697 тыс. руб. до 590881 тыс. руб. В 2015 году коэффициент немного снизился на 9,01% и составил 0,41.

Таблица 2.2

Показатели, характеризующие ликвидность баланса
 ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» за 2013-2015гг

Показатели	Годы			Абсолютное(+,-)		Относительное (%)	
	2013	2014	2015	2014/ 2013	2015/ 2014	2014/ 2013	2015/ 2014
Денежные средства	10920	80051	135197	69131	55146	733,07	168,89
Дебиторская задолженность	743538	938093	954947	194555	16854	126,17	101,80
Финансовые вложения	150099	189025	197435	38926	8410	125,93	104,45
Оборотные средства	1349740	1573943	1816207	224203	242264	116,61	115,39
Краткосрочные обязательства	690697	590881	802776	-99816	211895	85,55	135,86
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,23	0,46	0,41	0,22	-0,04	195,34	90,99
Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности	1,31	2,04	1,60	0,73	-0,44	156,00	78,51
Коэффициент текущей ликвидности	195,42	266,37	226,24	70,96	-40,13	136,31	84,93

Коэффициент быстрой ликвидности имеет такие же тенденции как и коэффициент абсолютной ликвидности. В 2013 году коэффициент был минимален и составлял 1,31, в 2014 году произошел резкий рост (0,73) данного показателя до 2,04, в 2015 году показатель снизился до 1,6. Изменения данного коэф-

фициента объясняется изменениями финансовых вложений и денежных средств.

Остаток денежных средств в организации на протяжении трех рассмотренных лет увеличивался с каждым годом: с 10920 тыс.руб. в 2013 году, в 2014 году увеличение составило 69131 тыс.руб., а показатель принял значение 80051 тыс.руб., в 2015 году показатель достиг максимального размера 135197 тыс.руб., произошло увеличение на 68,89%. Дебиторская задолженность в 2013 году составила 743538 тыс.руб., в 2014 году произошло резкое увеличение на 26,17%, а в 2015 году показатель составил 954947 тыс.руб. Краткосрочные обязательства организации в 2013 году составляли 690697 тыс.руб., в 2014 году произошло их снижение на 99816тыс.руб. и они составили 590881 тыс.руб., в 2015 году был значительный рост (211895 тыс.руб.), в этом году размер краткосрочных обязательств достиг своего максимального размера в 802776 тыс.руб.

Коэффициент текущей ликвидности изменялся также как и остальные показатели, в 2013 году он составил 195,42, в 2014 году он был равен 266,37, прирост составил 36,31%, а в 2015 году сократившись на 15,07% -стал 226,24.

Оборотные средства организации три года росли: с 1349740 тыс.руб. в 2013 г до 1573943 тыс.руб в 2014 г. и до 1816207 тыс. руб. в 2015г.

В настоящее время для успешной организации финансов предприятия главную роль играет анализ денежных потоков, так как даёт возможность проверять денежные поступления и выплаты, исследовать обеспеченность предприятия денежными средствами, а также оценить достаточность чистых денежных средств для ликвидации обязательств.

Для внутренних пользователей отчет о движении денежных средств составляет большую ценность, так как позволяет определить, какая часть выручки поступает в компанию в виде чистых денежных средств, оценить эффект от принятых в предыдущих отчетных периодах управленческих решениях, определить будущую потребность в денежных средствах при составлении бизнес планов и бюджета движения денежных средств.

Базовый показатель платежеспособности на основе данных отчета о движении денежных средств рассчитывается как отношение начального остатка денежных средств за период и денежных поступлений к платежам за период. Расчет данного коэффициента полезен чтобы увидеть, на сколько при неблагоприятных условиях могут сократиться поступления денежных средств, чтобы при этом можно было осуществить необходимые платежи. Однако оценка платежеспособности при помощи представленного коэффициента может оказаться недостоверной, так как отчет о движении денежных средств отражает только наличные средства и не учитывает потенциальные денежные поступления, такие как дебиторская задолженность [20].

С учетом названных выше недостатков традиционных методик, наиболее целесообразно оценивать платежеспособность организации на основе денежных потоков, при этом оценивать не сам показатель платежеспособности, а изменение денежных потоков и факторы на него влияющие, а также их роль в конечном финансовом результате деятельности организации[27].

Важность данного показателя предопределила необходимость оценки платежеспособности исследуемой организации, основные критерии которой представлены в таблице 2.3.

Состав и структура платежных средств оказывают существенное влияние на платежеспособность. Остаток денежных средств организации на протяжении трех рассмотренных лет увеличивались, в 2013 году их размер составлял 10920 тыс. руб., в 2014 году произошло увеличение на 69131 тыс.руб., а в 2015 году их размер достиг максимального значения в 135197 тыс.руб., увеличившись еще на 55146 тыс.руб.

Дебиторская задолженность организации, как и денежные средства, постоянно росла. В 2013 году она составляла 743538 тыс.руб., в 2014 году произошло резкое ее увеличение на 194555 тыс.руб., она достигла 938093тыс.руб., в 2015 году рост данного показателя был незначителен (16854 тыс.руб.).

Таблица 2.3

Анализ платёжеспособности ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» за 2013-2015гг

Показатели	2013 г.	2014г.	2015г.	Отклонение (+,-)	
				2014/ 2013	2015/ 2014
Платёжные средства:					
Денежные средства	10920	80051	135197	69131	55146
Дебиторская задолженность	743538	938093	954947	194555	16854
Итого платёжных средств	754458	1018144	1090144	263686	72000
Срочные платежи:					
Задолженность по оплате труда	25356	21120	17832	-4236	-3288
Задолженность перед внебюджетными фондами	4860	6510	6507	1650	-3
Задолженность по налогам и сборам и т.д.	9728	9766	9376	38	-390
Итого срочных платежей	39944	37396	33715	-2548	-3681
Коэффициент платежеспособности	18,89	27,23	32,33	8,34	5,10

Сумма платёжных средств ЗАО «АМКК» на протяжении трех лет стабильно увеличивалась, так в 2013 году она составляла 754458 тыс.руб., в 2014 году, как и у выше рассмотренных показателей, наблюдается скачек в росте на 263686 тыс.руб. и этот показатель стал равен 1018144 тыс.руб., а в 2015 году размер платёжных средств организации составил 1090144 тыс.руб.

Размер срочных платежей в 2014 году сократился на 2548 тыс.руб., в этом же году уменьшилась задолженность по оплате труда на 4236 тыс.руб., в то время как задолженность перед внебюджетными фондами и по налогам увеличилась на 1650 и 3 тыс.руб. соответственно. В 2015 году сокращение срочных платежей составило 3681 тыс.руб., стоит заметить, что и все задолженности ор-

ганизации снизились в этом году, так задолженность перед внебюджетными фондами сократилась немного до 6507 тыс.руб., на 390 тыс.руб. снизилась задолженность бюджету, составив 9376 тыс.руб., ЗАО «АМКК» уменьшило свой долг перед работниками по оплате труда на 3288 тыс.руб. до 17832 тыс.руб. Все эти изменения оказали положительное влияние на коэффициент платежеспособности и привели к его увеличению в 2014 году до 27,23, а в 2015 году уже до 32,33.

Финансовое состояние ЗАО «АМКК» характеризуется рядом показателей, значение которых представлены в таблице 2.4. Расчёт выполнен на основе бухгалтерских балансов ЗАО «АМКК» за 2013-2015гг.,

Таблица 2.4

Показатели финансового состояния
ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»
за 2013-2015гг

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015г.	Отклонение (+,-)	
				2014г от 2013г	2015г от 2014г
1	2	3	4	5	6
Собственный капитал, тыс.руб.	934712,00	1091995,00	1185102,00	157283,00	93107,00
1	2	3	4	5	6
Заемный капитал, тыс. руб.	1075679,00	1078436,00	1191899,00	2757,00	113463,00
Долгосрочные обязательства, тыс. руб.	384982,00	487555,00	389123,00	102573,00	-98432,00
Краткосрочные обязательства, тыс.руб.	690697,00	590881,00	802776,00	-99816,00	211895,00
Валюта баланса, тыс.руб.	2010391,00	2170431,00	2377001,00	160040,00	206570,00

Продолжение таблицы 2.4

1	2	3	4	5	6
Коэффициент финансовой независимости (автономии)	0,46	0,50	0,50	0,04	0,00
Коэффициент концентрации заемного капитала	0,54	0,50	0,50	-0,04	0,00
Коэффициент финансовой зависимости	2,15	1,99	2,01	-0,16	0,02
Коэффициент текущей задолженности	0,34	0,27	0,34	-0,07	0,07
Коэффициент устойчивого финансирования	0,66	0,73	0,66	0,07	-0,07
Коэффициент финансового левериджа	1,15	0,99	1,01	-0,16	0,02

Увеличение собственного капитала ЗАО «АМКК», связанное с получением чистой прибыли, на 157283 тыс. руб. в 2014г. и одновременный рост валюты баланса на 160040 тыс. руб. повлекли увеличение коэффициента финансовой независимости на 0,04 пунктов. В 2015г. также наблюдалось увеличение размера собственного капитала на 93107 тыс. руб. и валюты баланса –на 206570 тыс. руб., поэтому рассматриваемый коэффициент практически не изменился и составил 0,5.

Коэффициент концентрации заемного капитала показывает зависимость организации от заемного капитала и связан, в первую очередь, с размером заемного капитала, который в ЗАО «АМКК» в 2014г. незначительно вырос (на 2757 тыс. руб.), а в 2015г. рост был значительным – на 113463 тыс. руб. При этом на фоне роста долгосрочного заемного капитала в 2014г. наблюдалось сокращение краткосрочных обязательств на 99816 тыс. руб. Все эти изменения привели к снижению коэффициента концентрации заемного капитала до 0,50 в

2014г., это является положительным моментом. В 2015г. данный коэффициент не изменился. И как следствие по коэффициенту финансовой зависимости прослеживается уменьшение зависимости ЗАО «АМКК» от заемного капитала. Если в 2013г он был 2,15, в 2014г. снизился до 1,99, а в 2015г. немного (на 0,02) вырос.

Коэффициент текущей задолженности в исследуемом периоде не имеет четкой тенденции: если в 2014г он снизился на 0,07 по сравнению с 2013г. до 0,27,(что связано с уменьшением размера краткосрочных обязательств с до 590881 тыс. руб. в 2014г.), то в 2015г. он вернулся к исходному значению -0,34 (а краткосрочные обязательства выросли на 211895 тыс. руб.).

Рост коэффициента устойчивого финансирования в ЗАО «АМКК» в 2014г. обеспечивается увеличением размера собственного капитала и долгосрочных обязательств. Если долгосрочные обязательства в 2013г были 384982 тыс. руб., валюта баланса была 2010391 тыс. руб. и коэффициент устойчивого финансирования – 0,66. В 2014г был существенный рост собственного капитала и долгосрочных обязательств, при одновременном росте валюту баланса, поэтому коэффициента устойчивого финансирования увеличился только на 0,07 пунктов и составил 0,73. В 2015г. данный коэффициент составил 0,66.

В целом ЗАО «АМКК» имеет достаточно хорошие показатели, характеризующие ее деловую активность и способность эффективно распоряжаться финансовыми и производственными ресурсами.

2.3. Организация бухгалтерского учета в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»

Бухгалтерский учет на «Алексеевский молочно-консервный комбинат» осуществляется бухгалтерской службой, возглавляемой главным бухгалтером при помощи специализированной бухгалтерской программы 1-С Предприятие

версии 7.7, с применением бумажных носителей журнально-ордерной формы учета. В Приложении 2 представлена структура бухгалтерской службы рассматриваемой организации.

Учет на предприятии ведется в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету, приказом об учетной политике, подписываемой генеральным директором, и рабочим планом счетов (Приложение 4). Кроме этого директор утверждает график документооборота (Приложение 3).

Учетная политика сформирована с целью получения полной и достоверной информации о деятельности комбината и ее имущественном положении, а так же предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявлении внутренних резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Учет основных средств в ЗАО «АМКК» производится па балансовом счете 01. При принятии к учету активов в качестве основных средств соблюдаются следующие условия:

- использование в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, либо для управленческих нужд, либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; использование свыше 12 месяцев и стоимость более 20000 руб.
- способность приносить экономические выгоды в будущем.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной цене без НДС, если они получены по договору дарения, то учитываются по рыночной цене. Переоценка проводится по группе основных средств «Сооружения и передаточные устройства». Сумму дооценки основных средств

зачисляют в добавочный капитал. Оценку объекта основных средств, приобретаемых за иностранную валюту производить в рублях в пересчете суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету. Стоимость объектов основных средств погашают посредством начисления амортизации, учитываемую на балансовом счете 02. Амортизацию начислять линейным способом. Месячная сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости (восстановительной) основных средств и норм амортизации, исчисленных, исходя из срока полезного использования объекта.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объекта основных средств отражаются в учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Они подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

Учет нематериальных активов ведется на балансовом счете 04. Единицей измерения нематериальных активов является инвентарный объект. Амортизацию нематериальных активов учитывать на счете 05, а производится линейным способом.

В качестве материально-производственных запасов принимать активы: используемые в качестве сырья, материалов при производстве готовой продукции; предназначенные для продажи; используемые для управленческих нужд комбината. Они учитываются на балансовом счете 10 «Материалы» по субсчетам и в следующих единицах измерения, потребительскую упаковку для цельномолочной продукции - кг; для сгущенных консервов - штук; лес - м³; остальные материалы в кг; сырье (молоко) зачетный вес - кг; запасные части - штук; ГСМ (бензин, дизтопливо) - л, масло - кг.

Материально-производственные запасы принимать к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости без использования синтетического счета 16. Они отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам, видам), исходя из способа использования

в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

Учет затрат на основное производство осуществляется по передельному методу. К прямым расходам в течение года относятся: материальные затраты; расходы на заработную плату производственного персонала; отчисления во внебюджетные фонды с зарплаты производственного персонала; амортизационные отчисления;

К косвенным расходам в течение года относятся : зарплата управленческого и цехового персонала, а также персонала вспомогательных служб; взносы на обязательное пенсионное страхование с зарплаты управленческого, цехового персонала и персонала вспомогательных служб;

Затраты по вспомогательным цехам отражаются на счете 23 в разрезе вспомогательных служб:

- а) расходы автотранспортного цеха;
- б) расходы жестяно-баночный цеха ;
- в) расходы по ОГМ;
- г) расходы по компрессорному цеху ;
- д) расходы по теплопункту;
- е) расходы по электроцеху и КИП;
- ж) расходы по водонасосной станции;
- з) расходы по котельной.

Расходы обслуживающих производств учитываются обособленно по объектам учета на отдельных субсчетах столовая; медпункт.

При оказании услуг на сторону доходы отражаются обособленно на отдельном субсчете счета 90 «Продажи». Расходы лаборатории учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы»

Финансовый результат по каждому виду деятельности учитывать обособленно на отдельном субсчете счета 99 «Прибыли и убытки». Прочие доходы и

расходы учитываются обособленно на отдельных субсчетах счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходами по созданию новых видов молочной продукции, улучшения качества производимой продукции признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- сумма расходов может быть определена и подтверждена;
- имеет документальное подтверждение выполненных работ (акт приемки выполненных работ, счет фактуры);
- использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

В случае не выполнения хотя бы одного условия расходы организации, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ признаются прочими расходами.

Списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам осуществляется на расходы по обычным видам деятельности с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве, либо для управленческих нужд.

Инвентаризацию всего имущества комбината проводится в ЗАО «АМКК» не реже 1 раза в год. В том числе: перед составлением годовой отчетности согласно приказа генерального директора; при смене материально-ответственных лиц; при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества; в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций; и других случаях, предусмотренных законодательством.

Бухгалтерия и экономический отдел принимают от служб комбината отчетность по графику документооборота, утвержденному генеральным директором.

В целом бухгалтерский учет в ЗАО «АМКК» организован на высоком уровне и во всех аспектах соответствует требованиям законодательства.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ

3.1. Документальное оформление и оценка косвенных расходов

Порядок бухучета затрат на производство, калькулирование себестоимости продукции, работ или услуг регулируют ПБУ 10/99 и Инструкция к плану счетов. Но в этих документах установлены лишь общие правила и не учтена отраслевая специфика. Например, у строительных, транспортных и добывающих организаций есть масса нюансов и особенностей, которые не предусмотрены в общих правилах. Большинство вопросов раскрыто в отраслевых инструкциях по учету затрат.

В бухгалтерском учете все факты, события и явления хозяйственной деятельности оформляются учетными документами. Первичное учетное наблюдение и регистрацию многочисленных и разнообразных явлений, из которых складывается любая хозяйственная деятельность, осуществляют методом сплошного непрерывного учета в специальных носителях информации — документах. Ни одна хозяйственная операция не может быть отражена в бухгалтерском учете без ее подтверждения путем надлежаще составленного и оформленного документа. Только документ придает учетной информации доказательную (правовую) силу, и поэтому является свидетельством совершившегося факта хозяйственной деятельности[11].

Слово «документ» латинского происхождения и означает «доказательство» или «свидетельство».

Оформление хозяйственных операций документами называется документацией. Документальная регистрация хозяйственных операций представляет собой первоначальную стадию (этап) учетного процесса. После оформления документами хозяйственные факты и явления в дальнейшем могут быть систематизированы (обобщены) в бухгалтерских регистрах и отражены в учете. Поэтому учетная документация является основой правильной организации современного бухгалтерского учета. Документация является не только формой отра-

жения, но и важнейшим средством наблюдения и контроля за хозяйственными операциями(26).

Учетные документы не только фиксируют уже свершившиеся факты, но также отвечают и на многочисленные вопросы: почему, на основании чего или для какой цели были произведены те или иные хозяйственные операции.

Учетные документы имеют важное значение в обеспечении сохранности имущества собственников в любой организации. С их помощью можно в любой момент получить сведения о наличии различных материальных и денежных ценностей, вскрыть случаи злоупотреблений и хищений, факты незаконных хозяйственных операций. Документы позволяют вести учет не только состояния, но и движения ценностей. С помощью документов можно точно установить, кто конкретно и какие материальные ценности принял или передал, где и когда произошли операции, их цену и общую стоимость.

На основании документов представляется возможным устанавливать правильность, хозяйственную целесообразность и законность совершенных операций. Документация предотвращает, таким образом, нарушение расчетной и финансовой дисциплины.

Велико и правовое значение документов. Они используются для подтверждения достоверности и точности учетных данных, т.е. служат доказательством при различных спорах, возникающих между организациями, предприятиями, учреждениями и отдельными лицами. Кроме того, в определенных случаях они являются основанием для проведения судебно-медицинской экспертизы.

В документах содержится вся экономическая информация, необходимая для оперативного руководства работой организации, контроля за ее деятельностью и составления отчетности. Они способствуют укреплению трудовой дисциплины, повышают ответственность персонала за порученное дело. Формируемые в организации в процессе повседневной работы документы отражают самые различные стороны ее производственной, финансовой и инвестиционной

деятельности. В практике ведения учета применяется большое количество форм документов. Целесообразно рассмотреть документальное оформление во взаимосвязи с оценкой хозяйственных операций.

Материальные затраты имеют важное значение для организаций производственной сферы. Они включаются в состав как прямых, так и косвенных расходов

Материалы в бухгалтерском учете отражаются по стоимости, формируемой путем суммирования всех расходов, связанных с приобретением и доставкой, включая транспортные расходы, за исключением сумм возмещаемых налогов. Если материальные ценности организация изготавливает самостоятельно (например, полуфабрикаты или комплектующие), то их стоимость оценивается только по сумме прямых расходов, связанных с их производством (аналогично расчету стоимости готовой продукции).

Датой осуществления материальных расходов признается дата передачи в производство сырья и материалов в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги).

Сырье и материалы списываются в расходы организации одним из трех методов:

по стоимости единицы запасов;

средней стоимости;

стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

Организация закрепляет выбранный способ в учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения прибыли. Метод оценки по стоимости единицы подходит для учета уникальных материальных ценностей, которые невозможно заменить другими запасами. Для остальных видов сырья и материалов чаще используется метод оценки по средней себестоимости. Существует два варианта применения этого метода: средневзвешенная оценка и скользящая оценка.

При применении средневзвешенной оценки средняя стоимость единицы списанных в производство запасов определяется как частное от деления общей себестоимости данного вида запасов на их количество. В расчет принимаются себестоимость и количество остатка материальных ценностей на начало месяца, а также поступивших за месяц запасов. Полученная себестоимость единицы умножается на количество запасов данного вида, списанных за месяц.

При среднескользящей оценке себестоимость отпущенной в производство единицы запасов определяется так же, как и при средневзвешенной. Различие в том, что себестоимость списанной партии запасов рассчитывается в момент их отпуска в производство, то есть учитываются только стоимость и количество запасов, ранее поступивших в соответствующем месяце

В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» используется метод оценки по средней себестоимости.

Материальные расходы должны быть экономически обоснованны, а также подтверждены документами, оформленными в соответствии с российским законодательством. По общему правилу, момент признания в налоговом учете материальных расходов в отношении материально-производственных запасов совпадает с датой передачи этих ценностей в производство. Стоимость работ и услуг производственного характера уменьшает налоговую базу в момент подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи. Более подробная информация о дате признания материальных расходов и подтверждающих их документах приведена в таблице 3.1.

Наиболее часто при оформлении передачи косвенных материальных расходов используют: лимитно-заборные карты, накладные и акты.

Лимитно-заборными картами оформляют отпуск материалов, систематически используемых для изготовления продукции (выполнения работ и оказания услуг). В первичных учетных документах на отпуск материала для общепроизводственных нужд могут не отражать назначение его использования (наименование заказа (изделия, продукции) или вид затрат).

Таблица 3.1

Признание и документальное оформление косвенных материальных расходов в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»

Вид материальных расходов	Момент списания в расходы	Подтверждающий первичный учетный документ
1	2	3
Вспомогательные материалы	Дата передачи в производство	Лимитно-заборная карта (форма № М-8), требование-накладная (форма № М-11), накладная на отпуск материалов № М-15), акт расхода материалов
Комплектующие изделия, полуфабрикаты, подвергающиеся монтажу или дополнительной обработке		
Материалы для упаковки и иной подготовки товаров (включая предпродажную подготовку)		
Материалы для других производственных нужд		
Материалы для общехозяйственных и управленческих нужд	Дата составления акта расхода материалов или дата составления накладной	Требование-накладная, накладная на отпуск материалов на сторону, акт расхода материалов
Инструменты, приспособления, инвентарь, приборы, лабораторное оборудование	В момент ввода в эксплуатацию	Требование-накладная, накладная на отпуск материалов на сторону
Спецодежда и другие средства индивидуальной защиты	В момент ввода в эксплуатацию	Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (форма № МБ7), личная карточка учета выдачи средств индивидуальной защиты**
Топливо, вода, энергия всех видов, расходуемые на технологиче-	Дата подписания акта	Акт оказанных услуг

Передачу материальных запасов на общехозяйственные и управленческие нужды оформляют накладными. Но на фактически израсходованные материалы подразделение-получатель составляет акт расхода материалов. На основании акта стоимость использованных материальных ценностей учитывается при налогообложении прибыли.

К расходам на хозяйственные нужды относятся, в частности, затраты на приобретение хозяйственных товаров и бытовой химии (туалетной бумаги, одноразовых бумажных полотенец, салфеток, чистящих средств и т.д.). Стоимость таких материальных ценностей уменьшает налогооблагаемую прибыль если названные затраты отвечают критериям ст. 252 НК РФ.

Материальными расходами признаются затраты на содержание и эксплуатацию природоохранных объектов, прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов, очистку сточных вод и иные аналогичные затраты. К данной группе материальных расходов относятся платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) в природную среду загрязняющих веществ. Вместе с тем при налогообложении прибыли не учитываются суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую природу.

Нормы технологических потерь при производстве и транспортировке материальных ценностей организации устанавливают самостоятельно. Из материальных расходов текущего месяца исключается стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но еще не подвергшихся обработке. Если понесенные за месяц материальные затраты относятся в учете к прямым расходам, то организация распределяет их между незавершенным производством и готовой продукцией способом, прописанным в налоговой учетной политике. Данные об остатках прямых расходов фиксируются в специальном регистре. Сумма косвенных материальных расходов учитывается в полном объеме. При этом следует учесть, что прямые расходы уменьшают на-

логовую базу отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены. Косвенные расходы отражаются в отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникли.

В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» отпуск вспомогательных материалов оформляют лимитно-заборными картами и требованиями-накладными, канцтовары, используемые на общехозяйственные нужды при передаче оформляются требованием-накладной, а факт списания подтверждается актом списания, составляемым комиссией. Списание инструмента и хоз. принадлежностей осуществляется на основании накладной, сопровождающей их передачу в производство.

В соответствии с учетной политикой в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» используется метод списания материалов по средней себестоимости. В таблице 3.2 представлен расчет средней себестоимости запасных частей на ремонт оборудования.

Таблица 3.2

Расчет отпуска в производство заглушки по средней себестоимости

Операция	Количество, шт.	Цена, руб.	Сумма, руб.	Средняя себестоимость, руб.
Остаток на 01.11	238	189	$238 \cdot 189 = 44982$	
Списано 08.11	120	189	$120 \cdot 189 = 22680$	
Приход 10.11	182	190	$182 \cdot 190 = 34580$	
Остаток 13.11	$238 - 120 + 182 = 300$	-	$44982 - 22680 + 34580 = 56882$	$56882 / 300 = 189,60$
Списано 13.11	267	189,60 (средняя себестоимость)	$267 \cdot 189,6 = 50623,2$	
Приход 15.11	100	194	$100 \cdot 194 = 19400$	
Приход 20.11	115	193	$115 \cdot 193 = 22195$	
Остаток 22.11	$300 - 267 + 100 + 115 = 248$	-	$56882 - 50623,2 + 19400 + 22195 = 47853,80$	$47853,8 / 248 = 192,96$
Списано 22.11	223	192,96 (средняя себестоимость)	$223 \cdot 192,96 = 43030,08$	

Услуги производственного характера оформляются актам различной формы и содержания, в зависимости от оказываемых услуг.

Следующим по значимости элементом затрат являются затраты на оплату труда. Учет фактически отработанного времени нужно вести по каждому сотруднику. Организация может по собственному выбору:

- использовать унифицированные формы для учета фактически отработанного времени, если это утверждено руководителем организации в приказе по учетной политике;

- применять самостоятельно разработанные формы, утвержденные руководителем (при условии, что в них содержатся все необходимые реквизиты, предусмотренные частью 2 статьи 9 Закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ).

Для учета фактически отработанного времени предусмотрены следующие типовые формы:

- табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда;

- табель учета рабочего времени.

Табель учета рабочего времени заполняет уполномоченный на это сотрудник. В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»- это сотрудник отдела кадров. Он ведется по каждому структурному подразделению отдельно, ответственный сотрудник за ведение табеля назначает руководитель своим приказом.

Существует два способа учета рабочего времени:

- поденный (применяется при пятии шестидневной рабочей неделе);

- суммированный (применяется, когда условия производства не позволяют соблюдать установленную для сотрудников ежедневную или еженедельную продолжительность рабочего времени, в т. ч. для сотрудников с вредными или опасными условиями труда).

На основании табеля сотрудник бухгалтерии осуществляет начисление заработной платы. В организациях могут использоваться различные формы и системы оплаты труда, наиболее распространены сегодня сдельная и повременно-премиальная формы. Сдельная оплаты труда чаще всего используется при расчетах с сотрудниками основного производства.

Как правило, повременную систему оплаты труда устанавливают сотрудникам:

- которые не производят материальных ценностей (например, бухгалтеру, секретарю);
- чья выработка не зависит от личных навыков (например, сотруднику, работающему на конвейере).

Повременная система оплаты труда может быть простой и повременно-премиальной.

В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» при начислении заработной платы сотрудниками общепроизводственных подразделений и управленческому персоналу используется повременно-премиальная система оплаты труда.

Расчет заработной платы при простой повременной системе оплаты труда зависит от типа ставки или оклада, установленного сотруднику.

Сотруднику можно установить: – часовую ставку; – дневную ставку; – месячный оклад. В исследуемой организации сотрудникам установлен месячный оклад. При использовании повременно-премиальной системы оплаты труда рассчитывать зарплату нужно в том же порядке, что и при простой повременной системе. Однако дополнительно к зарплате сотруднику нужно будет начислить премию. Расчет заработной платы осуществляется по формуле, схематично представленной на рисунке 3.1



Рис. 3.1 Расчет заработной платы при повременно-премиальной системе оплаты труда в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»

В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» месячный оклад рабочего В.В.Антипова – 25 000 руб. С 30 сентября по 27 октября 2015 года В.В.Антипов был в отпуске. В октябре он отработал 3 рабочих дня.

Всего в октябре 2015 года 22 рабочих дня.

Зарплату В.В.Антипову за октябрь 2015 года бухгалтер рассчитал так:

25 000 руб. : 22 дн. × 3 дн. = 3409 руб.

Субъекты предпринимательской деятельности всех форм собственности, индивидуальные предприниматели, привлекающие сотрудников по найму, обязаны делать определенные отчисления во внебюджетные страховые фонды социального направления..

Процентная ставка отчислений четко регламентирована рядом законодательных актов — №2512-ФЗ, №188-ФЗ от 28.06.2014 года и №1316 от 04.12.2014 г.

По законодательству размер страховых взносов варьируется в зависимости от категории плательщика. Те, кто не правомочен на использование каких-либо льгот (общая категория) оплачивают от базы налогообложения для ПФ 22%, социальное страхование 2,9%, а на медицинское страхование – 5,1%.

В таблице 3.3 представлен расчет отчислений во внебюджетные фонды с заработной платы сторожа ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» сотрудника консервного цеха.

Таблица 3.3.

Расчет отчислений во внебюджетные фонды с заработной платы сотрудника консервного цеха ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»

Наименование хозяйственных операций	Ставка, %	Сумма начислений, руб.
Начислена заработная плата		14200
Произведены отчисления в пенсионный фонд	22	3124
Произведены отчисления в фонд социального страхования	2,9	411,80
Произведены отчисления в федеральный фонд обязательного медицинского страхования	5,1	724,2

Амортизация –это достаточной значимый элемент затрат любого хозяйствующего субъекта, особенно для производственного. ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» имеет в своем составе большое количество основных средств, остаточная стоимость которых на 31.12.2015г. составляет 557692 тыс. руб.(Приложение 5). Данные объекты эксплуатируются в различных подразделениях завода.

В бухучете начислять амортизацию нужно начиная с месяца, следующего за тем, в котором имущество было принято к учету в качестве основного средства. В дальнейшем амортизация начисляется ежемесячно независимо от результатов деятельности организации. Прекращать начисление амортизации нужно начиная с месяца, следующего за тем, в котором основное средство было или полностью погасило свою стоимость.

Результаты расчета амортизационных отчислений фиксируйте в первичном документе. В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» в стандартизированной ведомости начисления амортизации.

Выбранный способ начисления амортизации закрепляется в учетной политике . Организация вправе применять разные способы начисления амортизации к различным группам однородных основных средств. Изменить способ начисления амортизации по конкретному объекту после его ввода в эксплуатацию нельзя.

В исследуемой организации начисление амортизации осуществляется линейным методом.

В марте 2015 года ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» приобрело и ввело в эксплуатацию станок стоимостью 95000 рублей (без НДС). В бухгалтерском и налоговом учете срок его полезного использования определен 3 года или 36 месяцев. Амортизация рассчитывается линейным методом.

Амортизация начисляется с 1 апреля 2015 года.

В бухгалтерском учете рассчитывается норма амортизации составляет:

$$2,7\% (1:36 \text{ мес.} * 100)$$

Ежемесячная сумма амортизации составляет:

2656 рублей (95000*2,7%)

Все эти данные по начисленной амортизации находят отражение в ведомости начисления амортизации.

В соответствии с действующим законодательством и отраслевыми особенностями ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» должен приобретать спецодежду за счет собственных средств и выдавать ее сотрудникам бесплатно. Такое требование установлено в части 3 статьи 221 Трудового кодекса РФ и пункте 4 Правил, утвержденных приказом Минздравсоцразвития России от 1 июня 2009 г. № 290н.

Комбинезоны, каски, сапоги, противогазы и прочая спецодежда и средства индивидуальной защиты должны быть сертифицированы. Поэтому, приобретая их, нужно убедиться в наличии сертификатов соответствия. Выдавать сотрудникам несертифицированные средства индивидуальной защиты нельзя.

Спецодежду сотрудники должны носить только в рабочее время. Они не вправе выносить ее за пределы рабочего места. Для хранения спецодежды оборудуйте специальные помещения – гардеробные. Выдачу сотрудникам спецодежды оформляют первичными документами:

требование-накладную по форме № М-11;

лимитно-заборную карту по форме № М-8;

накладную на отпуск материалов на сторону по форме № М-15;

ведомость учета выдачи спецодежды по форме № МБ-7.

К косвенным расходам в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» относится транспортный налог, уплачиваемый с автомобилями эксплуатируемых в соответствующих подразделениях. Он рассчитывается в порядке, предусмотренном статьей 362 Налогового кодекса РФ и региональными законами. Порядок расчета зависит от того, установлены региональным законодательством отчетные периоды по транспортному налогу или нет.

Налоговой базой является:

мощность двигателя в лошадиных силах – для транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением воздушных транспортных средств с реактивными двигателями);

валовая вместимость в регистровых тоннах – для водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств;

паспортная статистическая тяга реактивного двигателя в килограммах силы – для воздушных транспортных средств с реактивным двигателем;

единица транспортного средства – для остальных водных и воздушных транспортных средств.

Налоговую базу определяйте отдельно по каждому транспортному средству.

Схема расчета транспортного налога представлена на рисунке 3.2.

$$\boxed{\text{Годовая сумма транспортного налога (в регионах, где отчетные периоды по налогу не установлены)}} = \boxed{\text{Налоговая база}} \times \boxed{\text{Ставка налога}}$$

Рис. 3.2 Схема расчета транспортного налога.

Сумма исчисленного налога в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» в ноябре 2017г. составила 4000 руб. (Приложение 8)

3.2. Бухгалтерский учет общепроизводственных расходов

Косвенные расходы включают в себя общехозяйственные и общепроизводственные расходы.

Затраты на содержание, организацию и управление цехами (другими производственными подразделениями) основного, вспомогательного и обслуживающего производств относятся к общепроизводственным расходам. В состав общепроизводственных расходов включаются:

- стоимость материалов, запасных частей, использованных для обслуживания и ремонта производственного оборудования;
- затраты на оплату труда сотрудников, занятых обслуживанием производства (мастеров, начальников цехов, технологов, рабочих, осуществляющих техническое обслуживание и ремонт технологического оборудования), с отчислениями на социальные нужды;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- расходы на демонтаж оборудования, затраты на материалы, детали, покупные полуфабрикаты, используемые при наладке оборудования;
- арендная плата за помещения, машины, оборудование и другие основные средства, используемые в производстве;
- расходы, связанные с эксплуатацией основных средств, непосредственно задействованных в производстве (газ, топливо, электроэнергия и т. д.);
- амортизационные отчисления по нематериальным активам, используемым в производстве;
- стоимость недостач и потерь от простоев, порчи ценностей в производстве и на складах [12].

Счет 25 «Общепроизводственные затраты» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного и вспомогательных производств организации [10].

На конец месяца счет 25 сальдо не имеет. Таким образом, в конце месяца общепроизводственные расходы списываются:

в дебет 20 счета «Основное производство» - как затраты, относящиеся на себестоимость продукции основного производства;

в дебет 23 счета «Вспомогательное производство» - как затраты, включаемые в себестоимость продукции вспомогательного производства.

К счету 25 можно открыть следующие субсчета:

25.1 – «Общепроизводственные расходы основного производства»

25.2 – «Общепроизводственные расходы вспомогательного производства».

В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» выделяются следующие направления аналитического учета общепроизводственных затрат:

1. Цеха:

25.1 «Жестянобаночный цех»,

25.2 «Цельномолочный цех»

25.3 «Маслоцех»

25.4 «Цех сухого молока»

25.5 «Цех аэрирования продукции»

25.6 «Прочие»

- автотранспортный цех,

- консервный цех,

-отдел главного метролога,

-отдел главного механика,

-отдел клиентского сектора,

-отдел логистики,

-очистные сооружения и т.п.

2. Вид затрат:

- амортизация,

- ГСМ,

-расходы по доставке работников,

-содержание спец транспорта и т.п.(Приложение 7).

В процессе осуществления производственной деятельности организации используют как основные материалы, так и вспомогательные, которые относятся к категории общепроизводственных расходов. Они отражаются в корреспонденции со счетом 10 «Материалы». Так, при использовании вспомогательных материалов в автотранспортном цехе ЗАО «Алексеевский молочноконсервный

комбинат» в ноябре 2015г. на сумму 1647654,16 руб. (Приложение 7) была составлена запись:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 10.02 «Вспомогательные материалы»

При использовании ГСМ в автотранспортном цехе в ноябре 2015г на сумму 14609,39 руб. (Приложение 7) была составлена проводка:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 10.03 «ГСМ»

Отраслевые особенности ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» предполагают использование тары и тарных материалов, которые учитываются на счете 10.04 «Тара и тарные материалы». Общая сумма тарных материалов, использованных в исследуемой организации в ноябре 2015г. составила 440777,41 руб. (Приложение 7), что сопровождалось записью:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 10.4 «Тара и тарные материалы»

Запасных частей используются как в транспортном, так и в других цехах, общая сумма, использованных запасных частей в ноябре 2015г. составила 2562534,74 руб.. Данная операция сопровождалась составлением записи:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 10.5 «Запасные части»

Общая сумма израсходованные на общепроизводственные нужды прочих материалов в ноябре 2015г. в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» составила 3203216,59 руб. (Приложение 8), что подтверждено бухгалтерской проводкой:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 10.6 «Прочие материалы»

Для проведения ремонтных работ в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» используются строительные материалы, которые также включаются в состав затрат цехов, на ремонт которых они были использованы.

Сумма израсходованных строительных материалов в ноябре 2015г. составила 1093401,11 руб. (Приложение 8), она подтверждена записью:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 10.8 «Строительные материалы»

Все общепроизводственные подразделения исследуемой организации используют хозяйственный инвентарь, который отражается записью:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 10.9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»

На субсчете 10.11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» учитывается поступление и наличие специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в эксплуатации (при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации). В рассматриваемой организации в ноябре 2015г. было списано специальной одежды на сумму 204154,83 руб. (Приложение 8).

На счете 41 «Товары» отражается информация о товарах, которые были приобретены для продажи, но в случае их использования на собственные нужды они отражаются обособленно. В частности, в ноябре 2015г. на общепроизводственные нужды были использованы товары на сумму 24855,81 руб. (Приложение 8), что отражается проводкой:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 41 «Товары»

Расчеты за услуги, полученные от поставщиков и подрядчиков, отражаются с использованием счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В частности при оказании услуг по ремонту зданий и сооружений, оказанных сторонней организацией консервному цеху на сумму 10700 руб. и услуг по текущему ремонту на сумму 16760 руб. (Приложение 8) составлена проводка:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 60.01. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Общая сумма расходов услуг сторонних организаций, включенных в состав общепроизводственных расходов в ноябре 2015г. составила 3625285,39 руб. (Приложение 8).

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» используется для отражения информации о начисленных и уплаченных налогах. В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» суммы транспортного налога относятся к общепроизводственным расходам и при его начислении составляется запись:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 68.07 «Транспортный налог»

Для обобщения информации о расчетах с персоналом, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия, по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данного предприятия предназначен счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Аналитический учет по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется по каждому работнику предприятия. Отчисления во внебюджетные фонды, начисляемые с заработной платы сотрудников общепроизводственного персонала, отражаются на соответствующих субсчетах, но отражаются они в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат».

При начислении заработной платы в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» работникам общепроизводственного характера в ноябре 2015г. в сумме 8387659,97 руб. (Приложение 8) составлена запись:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

В соответствии с действующим законодательством при проведении расчетов с внебюджетными фондами используются субсчета к счету 69 «Внебюджетные фонды».

В таблице 3.4 отражены операции по учету отчислений во внебюджетные фонды инженерно-техническим работникам и общепроизводственному персоналу ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» за ноябрь 2015г.

Таблица 3.4

Проводки по учету отчислений во внебюджетные фонды инженерно-техническим работникам и общепроизводственному персоналу ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» (Приложение 8)

Наименование операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислены взносы в фонд социального страхования	25	69.01	239035,62
Начислены взносы в пенсионный фонд (дополнительный тариф)	25	69.02.6	4981,33
Начислены взносы в пенсионный фонд (основной тариф)	25	69.02.7	1827671,80
Начислены взносы в фонд обязательного медицинского страхования	25	69.03.1	426341,96
Начислены страховые взносы от несчастных случаев	25	69.11	33385,12

Пособия по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств органов социального страхования отражаются по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При отражении расходов, признаваемых в качестве расчетов с персоналом по прочим операциям на сумму 15830 руб. (Приложение 8), составляется запись:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 73.03 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Суммы начисленной амортизации за ноябрь 2015г. составили 4222652,74 руб. (Приложение 8), отражая данную операцию была составлена запись:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 02 «Амортизация»

При расчетах по страхованию в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» используют счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», поэтому при ежемесячном включении суммы страховых взносов в состав затрат в размере 1727,80 руб. составляется запись:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 76.01.9 «Платежи по прочим видам страхования»

В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» создаются резервы на оплату отпусков. В бухучете формировать резерв на оплату отпусков обязательно. Данное требование закреплено в ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Во-первых, резерв на оплату отпусков признается оценочным обязательством, поскольку обладает всеми признаками такового (п. 5 ПБУ 8/2010, письмо Минфина России от 14 июня 2011 г. № 07-02-06/107). Во-вторых, в подпункте «а» пункта 2 ПБУ 8/2010 сказано: нормы данного положения применяются, в частности, к трудовым договорам. А оплачиваемые отпуска положены сотрудникам в рамках трудовых отношений, то есть как раз на основании трудовых договоров[11].

При этом применять ПБУ 8/2010 обязаны все организации. Исключение – организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухучета (п. 3 ПБУ 8/2010, ч. 4 и 5 ст. 6 Закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ)[2].

В бухучете резерв на оплату отпусков учтите на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Учет по этому счету нужно вести по видам резервов.

Резервирование сумм отражается по кредиту счета 96 в корреспонденции с тем счетом, на котором отражена зарплата сотрудников, по будущим отпускам которых рассчитываются оценочные обязательства. В данном случае созда-

ется резерв под оплату отпусков сотрудникам общепроизводственного персонала:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счета 96 субсчет «Резервы предстоящих расходов»

Организация выбирает сама способ, по которому будет осуществлять списание общепроизводственных расходов и закрепляет его в учетной политике. Существует два способа списания таких расходов. В первом случае общехозяйственные расходы списывают в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». То есть данные затраты распределяются по видам продукции, работ, услуг и включаются в себестоимость готовой продукции таким же образом как и общепроизводственные расходы. В итоге полная производственная себестоимость продукции отражается по дебету счета 20. Однако организация может списывать общепроизводственные расходы в дебет 90 счета «Продажи». Данную информацию можно проследить в 9 пункте положения по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации»[7]. В этом случае по дебету 20 счета отражается уже сокращенная себестоимость готовой продукции. Обычно данный способ списания расходов используют организации, чья деятельность не связана с производственным процессом. То есть это могут быть агенты, брокеры, комиссионеры и т. д.

В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» по итогам периода определяется сумма общепроизводственных расходов по каждому подразделению, которая списывается следующей проводкой:

Дебет счета 90.08 «Управленческие расходы»

Кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы»

На рисунке 3.3. представлена схема корреспонденции счета 25 «Общепроизводственные расходы», характерная для ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат».



Рис.3.3. Схема корреспонденции счета 25 «Общепроизводственные расходы», характерная для ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»

Косвенные расходы учтенные на собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы» должны распределяться на виды продукции и т.п. Основопологающим принципом распределения является максимальное приближение результата распределения к фактическому расходу на конкретный вид продукции. Выделяют следующие базы распределения накладных расходов:

- основная з/пл. производственных рабочих;
- стоимость материалов, отпускаемых на производство продукции;
- общая сумма прямых затрат;
- машиночасы работы оборудования;
- объем произведенной продукции в стоимостном выражении;
- количество человеко-часов, отработанных рабочими .

При выборе базы распределения следует руководствоваться содержанием отраслевых методических рекомендаций по учету, планированию, калькулированию себестоимости.

Но для организаций занимающихся несколькими видами деятельности (например: производство, торговля, услуги) следует предварительно распределить общехозяйственные и общепроизводственные расходы по видам деятельности. Базой распределения в данном случае будет оборот по реализации.

Для аргументированного принятия решений важно анализировать накладные расходы по постоянным и переменным составляющим, а так же устанавливать отдельные ставки распределения для этих составляющих.

3.3 Синтетический и аналитический учет общехозяйственных расходов

Общехозяйственные расходы – это расходы, связанные с общим обслуживанием и организацией производства и управлением экономическим субъектом в целом. Виды затрат, включаемых в общехозяйственные расходы, определяются в соответствии с отраслевыми указаниями по планированию и учету себестоимости продукции (работ, услуг) сметой затрат. К общехозяйственным расходам, как правило, относятся следующие их основные виды: административно - управленческие расходы (на оплату труда аппарата управления организацией, транспортные, командировочные, представительские и т.п.); расходы по содержанию общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом (расходы на оплату труда прочего управленческого персонала, на технику безопасности, на изобретательство и рационализацию производства и т.п.); амортизационные отчисления основных средств управленческого назначения и расходы на их ремонт; расходы по арендной плате за помещения управленческого назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы. Данные расходы отражаются по дебету счета 26

«Общехозяйственные расходы». На рисунке 3.4. представлены традиционная схема счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет	26 «Общехозяйственные расходы»	Кредит
02 Амортизация основных средств		20 «Основной производство»
05 Амортизация нематериальных активов		90 «Продажи»
10 Сырье и материалы		
16 Отклонения в стоимости материальных ценностей		
21 Полуфабрикаты собственного производства		
23 Вспомогательные производства		
41 Товары		
43 Готовая продукция		
60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками		
68 Расчеты по налогам и сборам		
69 Расчеты по социальному страхованию		
70 Расчеты с персоналом по оплате труда		
71 Расчеты с подотчетными лицами		
76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами		
79 Внутрихозяйственные расчеты		
96 Резерв предстоящих расходов		
97 Расходы будущих периодов		

Рис. 3.4. Традиционная схема проводок по счету 26 «Общехозяйственные расходы»

К счету 26 возможно открытие следующих субсчетов:

26.1 – «Общезаводские расходы», для отражения информации об административно-управленческих и общехозяйственных расходах, непосредственно не связанных с производственной деятельностью предприятия.

26.2 – «Накладные расходы». Данный субсчет предназначен для подрядных, геологоразведочных, научно-исследовательских и других организаций, осуществляющих аналогичные расходы.

В соответствии с действующим Планом счетов счет 26 «Общехозяйственные затраты» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с управлением организацией [12].

В зарубежной практике при формировании финансового результата всю совокупность затрат принято разделять как затраты на продукт и затраты периода, к которым и относятся расходы на управление и реализацию. Затраты на продукт становятся расходами в качестве себестоимости реализованных товаров только тогда, когда продукция продана, что может произойти по истечении нескольких периодов после ее производства. Затраты периода всегда относятся на расходы, когда они были фактически произведены, так как они не проходят через стадию запасов, а сразу участвуют в исчислении прибыли. Аналитический учет общехозяйственных расходов ведется по статьям расходов.

В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» выделяются следующие общехозяйственные расходы.

Наибольший удельный вес в совокупных общехозяйственных расходах занимают расходы на оплату труда.

В соответствии с принятой учетной политикой сотрудникам управленческого аппарата заработная плата начисляется по повременно-премиальной форме оплаты труда. В основе данной системы лежит оклад. Первичным документом для начисления заработной платы является табель учета рабочего времени.

Таблица 3.5

Пример расчета начисления заработной платы бухгалтеру ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» Ильиной В.И. за ноябрь 2015г

Показатели	Источники данных	Расчет
Оклад	Штатное расписание	18000 руб.
Количество рабочих дней в декабре	Табель учета рабочего времени	21дн.
Количество отработанных дней	Табель учета рабочего времени	18 дн.
Начисление за отработанное время	Ведомость начисления заработной платы	$18000/21 \times 18 = 15429$ руб.
Премия	Приказ(трудовой договор)	$15429 \times 15/100 = 2314$ руб.
Итого начислено	Ведомость начисления заработной платы	$15429 + 2314 = 17743$ руб.

В ноябре 2015г основная заработная плата, начисленная административно- управленческому персоналу составила 4991664,95 руб (Приложение), что сопровождалось учетной записью:

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Отчисления во внебюджетные фонды находятся в непосредственной взаимосвязи с фондам оплату труда.

В таблице 3.6 представлено расчет отчислений во внебюджетные фонд с заработной платы административно-управленческого персонала.

Таблица 3.6

Расчет отчислений во внебюджетные фонды с заработной платы сотрудников административно-управленческого персонала ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» за ноябрь 2015г (Приложение 11)

Внебюджетный фонд	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
Фонд социального страхования	144758	26 «Общехозяйственные расходы»	69.01 «Расчеты по социальному страхованию»
Фонд обязательного медицинского страхования	254574,86		69.03.01 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию»
Пенсионным фондом	1038266,66		69.02 «Расчеты с пенсионным фондом»
Фонд социального страхования	59899,97		69.11 «Расчеты по страхованию от несчастных случаев на производстве»

В составе материальных общепроизводственных расходов наибольший удельный вес занимают прочие расходы.

В ноябре 2015г на общехозяйственные нужды было использовано материалов на сумму 512603,39 руб., что сопровождалось составлением проводки:

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счета 10.06 «Прочие материалы»

Бумага и канцтовары, использованные на общехозяйственные нужды на сумму 15468,2 руб. были отражена бухгалтерской проводкой:

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счета 10.9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»

При приобретении и использовании бензина расходы относятся на статью автоуслуги транспорта, используемого на общехозяйственные нужды, и отражаются записью:

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счета 10.3 «Топливо»

Командировочные расходы в сумме 254786,0 руб. были отражены:

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Сумма начисленной амортизации по основным средствам использованным на общехозяйственные нужды в ноябре составила 511985,98 руб (Приложение 10):

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счета 02 «Амортизационные отчисления»

ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» уплачивает в бюджеты различных уровней налоги и сбора. В таблице 3.7 представлены бухгалтерские записи по отражению начисления налогов и сборов.

Таблица 3.7

Учет налоговых платежей, уплачиваемых ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» за 3 квартал 2015г (Приложение 11)

Налог	Сумма к начислению, руб.	Дебет	Кредит
Земельный налог	1212021	26 «Общехозяйственные расходы»	68.6
Транспортный налог	295320		68.7
Плата за негативное воздействие на окружающую среду	139979		68.12
Плата за пользование водными объектами	125880		68.11

На основании справки и листка-расшифровки в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» были списаны организационные расходы в сумме 29250 руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счета 04 «Нематериальные активы»

ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» пользуется услугами различных организаций, выполнение которых фиксируется актами. В соответствии с реестром приходных ордеров на услуги в ноябре 2015г предприятием было получено услуг на сумму 908236,54 руб., что подтверждено проводкой:

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счета 60.011 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Общехозяйственные расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», распределяются организацией ежемесячно исходя из ее отраслевой принадлежности и в соответствии с учетной политикой.

Способ списания общехозяйственных расходов, в конечном счете, влияет на финансовый результат деятельности организации. В том случае если общехозяйственные расходы распределяются на реализованную и нереализованную продукцию, то списываются только те общехозяйственные расходы, которые учтены в себестоимости реализованной продукции. А если общехозяйственные расходы списываются в дебет 90 счета «Продажи», то, получается, что они полностью списываются на реализованную продукцию.

В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» расходы, сформированные в течение отчетного периода на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет субсчета 90.08 «Управленческие расходы».

3.4. Пути совершенствований бухгалтерского учета и распределения косвенных расходов в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат»

Важное значение для производственных экономических субъектов имеет способ распределения косвенных расходов и включения их в себестоимость продукции. Учитывая, что большой удельный вес в себестоимости продукции, выпускаемой ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат», занимают накладные (общепроизводственные) расходы, то целесообразно рассмотреть возможности использования различных способов их распределения.

Существует два наиболее распространенных способа распределения косвенных затрат.

1. *Standart costing*. Стандарт костинг – это система учета затрат и калькуляции себестоимости, связанная с использованием нормативных затрат. Данная система появилась в начале 30-х годов двадцатого века в Америке. В настоящее время данный метод широко применяется в Западных странах с развитой рыночной экономикой. В России также на его основе был удачно разработан метод нормативного учета затрат в производстве[56].

Основные принципы данного метода:

- предварительное нормирование затрат по статьям и элементам калькуляции;
- составление нормативных калькуляций на вид продукции и его составные части;
- отдельный учет нормативных затрат и отклонений;
- анализ отклонений;
- уточнение калькуляций при изменении норм[59].

Таким образом, необходимо предварительное нормирование затрат до начала отчетного периода по основным статьям расходов: сырье и материалы (основные), заработная плата производственных рабочих; общепроизводственные

расходы, расходы, связанные с реализацией продукции. Нормы расхода ресурсов устанавливаются на одно изделие.

Но по общепроизводственным расходам, основу которых составляют различные статьи затрат, нормы разрабатываются в денежном выражении на запланированный объем производства на определенный период. Учет отклонений фактических расходов от нормированных затрат ведется в течение всего отчетного периода. Отклонения списываются на финансовые результаты в конце каждого отчетного периода. В дальнейшем данные отклонения анализируют и принимают решение относительно корректировки установленных норм. Сравнивая нормативную (плановую) себестоимость готовых изделий с фактической себестоимостью в конце месяца, бухгалтер имеет возможность определить величину отклонения и проанализировать ее. Если данное отклонение получилось со знаком « + » (т. е. фактическая себестоимость превышает плановую), то это неблагоприятно для предприятия. А если нормативная себестоимость превышает фактическую и отклонение получилось со знаком « - » , то это положительная тенденция на предприятии. В дальнейшем определяют причины, по которым возникают отклонения и стремятся их устранить и наладить деятельность компании. Для этого анализируют затраты по каждому отдельным статьям и сравнивают их фактические и нормативные значения.

Косвенные расходы распределяют через коэффициент 25 счета:

$K_{25} = \text{Обороты Дт 25 за месяц} / \text{база распределения}$
 $\text{Сумма 25} = k_{25}(26) * \text{База распределения}$.

Данный метод незаменим в отраслях, где цены на ресурсы стабильны, а сами изделия не изменяются в течение длительного периода времени – предприятия швейных отраслей, обувного, мебельного производства и другие [11].

2. Direct-costing. Директ-костинг – это система учета затрат, в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости и определение маржинального дохода. Данный метод широко применяется в экономически развитых странах.

Система директ-костинг предлагает два варианта учета:

- простой директ-костинг, в котором в составе себестоимости учитывают только прямые переменные затраты;

- развитой директ-костинг, при котором в себестоимость готовой продукции включают как прямые переменные, так и косвенные переменные расходы.

При данном методе учет себестоимости ведется в разрезе переменных затрат, постоянные же затраты учитывают по предприятию в целом и относят на уменьшение операционной прибыли. При применении данного метода определяют маржинальный доход и чистую прибыль.

Маржинальный доход = Выручка от продажи продукции – переменные затраты предприятия

Чистая прибыль = Маржинальный доход – постоянные затраты.

Если величина маржинального дохода изменяется, то это свидетельствует о влиянии продажных цен и переменных издержек на себестоимость готовой продукции. Сумма постоянных затрат влияет на величину прибыли. Постоянная часть общепроизводственных расходов, вместе с постоянными производственными и общехозяйственными расходами рассматривается как периодические и в себестоимость продукции не включаются, но списывается на уменьшение выручки от продажи продукции. При использовании метода «директ-костинг» осуществляется дифференцированный учет общепроизводственных расходов, при котором их разделяют на постоянные (сумма по которым не изменяется с изменением объема выпуска продукции) и переменные (изменяющиеся в зависимости от увеличения или снижения выпуска продукции).

К счету 25 открывают следующие субсчета:

25.1 – «Общепроизводственные переменные расходы»

25.2 – «Общепроизводственные постоянные расходы».

Оборот по 25.1 счету распределяют на носители затрат и списывают в дебет 20 счета «Основное производство».

Счет 25.2 списывают в дебет счета 90.2 «Себестоимость продаж».

Система директ-костинг позволяет определить критический объем производства, при котором все издержки производства будут покрыты за счет выручки без получения прибыли.

В процессе исследования учета косвенных затрат в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» было выявлено, что распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов на предприятии происходит пропорционально прямым расходам, которые включают в себя различные статьи затрат: материальные, расходы на оплату труда, амортизацию и т. д. Использование в качестве базы распределения прямых затрат - является правильным направлением на предприятии, поскольку это обеспечивает точность калькулирования себестоимости готовой продукции.

Однако, при использовании метода распределения косвенных затрат пропорционально объёму выпущенной продукции, прибыль будет выше, а себестоимость ниже, поэтому предприятию следует пересмотреть свою учетную политику, заменив в ней метод распределения общепроизводственных и общехозяйственных затрат пропорционально прямым расходам на метод распределения пропорционально объёму выпущенной продукции. Возможно использование метода «Директ-костинг», предполагающего выделение переменных затрат.

Учет затрат в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» основан на их разделении на прямые и косвенные. В результате калькулируется полная фактическая себестоимость. Таким образом, учет затрат является центральным в учете производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов на предприятии играет немаловажное значение в отражении достоверной информации при формировании себестоимости готовой продукции. Умение эффективно управлять различными видами расходов и затрат - условие выживания предприятия в конкурентной борьбе.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Управленческий учет и его важнейшая составляющая — производственный учет — прошли долгие этапы эволюции, на протяжении которых вопросы учета и распределения косвенных расходов являлись достаточно важными. Исследование методологических подходов к распределению косвенных расходов в работах отечественных и американских авторов XXв. позволяет увидеть много общего как в предпосылках и движущих силах разработок, так и в их содержании. Принципиальным является тот факт, что на развитие теорий производственного учета в большей степени оказывают влияние характер индустриального производства, совершенствование производственных технологий, доступность или редкость ресурсов, нежели тип организации народного хозяйства (рыночный или административный). Важнейшими этапами в развитии методов учета косвенных расходов являются определение экономической природы расходов и разработка критериев разграничения прямых и косвенных затрат, обобщение критериев выбора баз распределения и развитие теорий факторной классификации общепроизводственных расходов.

Объектом исследования данной работы выбрано — ЗАО «Алексеевский молочно-консервный комбинат». Главная цель для ЗАО «АМКК» — обеспечить поступление на рынок экологически чистых продуктов питания в достаточном количестве и по доступным для широких слоев населения ценам.

Форма собственности — частная. Уставный капитал составляет 48327 тыс. руб. Производственная деятельность и трудовые отношения регулируются Уставом ЗАО «АМКК» принятым общим собранием акционеров, коллективным договором и другими нормативными документами. Бухгалтерский учет в ЗАО «Алексеевский МКК» организован в соответствии с требованиями современных нормативных и законодательных актов.

Результаты работы предприятия отражаются в отчетности. В годовой отчет входят и являются главными бухгалтерский баланс и отчет о финансовых

результатах. На основании данных годовых отчетов за 2013-2015 гг. проведен анализ изменений основных показателей деятельности предприятия, который показали, что в исследуемом периоде выручка ЗАО «Алексеевский молочно-консервный комбинат» растет из года в год: если в 2013г она была 4274212 тыс. руб., в 2014г. увеличение выручки составило 9,9%, в 2015г рост - 13,9% , в результате чего выручка составила 5353614 тыс. руб. Рост выручки объясняется как увеличением объемов производства и реализации продукции, так и ростом цен на продукцию комбината. Себестоимость проданной продукции также увеличивается. В 2013г она была 3153288 тыс. руб., темп прироста себестоимости в 2014г.составил 9,2%, а в 2015г. она выросла еще на 14% . Изменение выручки и себестоимости продаж ЗАО «АМКК» привело к колебаниям прибыли от продаж. В исследуемом периоде прослеживается единая тенденция роста данного показателя. Прибыль от продаж продукции оказывает непосредственное влияние на чистую прибыль. В целом ЗАО «АМКК» имеет достаточно хорошие показатели, характеризующие ее деловую активность и способность распоряжаться финансами.

Бухгалтерский учет в исследуемой организации ведется на основании первичных учетных документов. Первичные учетные документы — это документы, фиксирующие факты совершения хозяйственной операции. В частности, отпуск материалов в производство сопровождается выписыванием лимитно-заборной карты, накладной, требования-накладной. Первичными документами по заработной плате являются табель учета рабочего времени и ведомость начисления заработной платы. Услуги сторонних организаций оформляются актами. При начислении амортизации составляется ведомость.

Косвенные расходы включают в себя общехозяйственные и общепроизводственные расходы. Общепроизводственные расходы отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20

«Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» общепроизводственные расходы учитываются по подразделениям: автотранспортный цех, консервный цех, отдел главного механика и т.п. . На данном счете учитывается: амортизация основных средств, заработная плата инженерно-техническим работникам, информационные услуги, материалы вспомогательные, расходы на повышение квалификации и технику безопасности и другие.

Косвенные расходы учтенные на данном собирательно-распределительном счете должны распределяться на виды продукции и т.п. Основопологающим принципом распределения является максимальное приближение результата распределения к фактическому расходу на конкретный вид продукции.

Общехозяйственные расходы –это расходы, связанные с общим обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом. Данные расходы отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

В ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» счет 26 корреспондирует со счетами: 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Отчисления на социальные нужды», 70 «Расчета с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов».

В соответствии с учетной политикой ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» общехозяйственные расходы, учитываемые по дебету счета

26 «Общехозяйственные расходы» списывают в дебет субсчета 90.8 «Управленческие расходы».

Рассмотрение вопросов распределения косвенных расходов, показало важность и значимость как выбора базы распределения, так и способа распределения. Распределение косвенных затрат в ЗАО «Алексеевский молочноконсервный комбинат» осуществляется пропорционально прямым расходам, которые включают в себя различные статьи затрат: материальные, расходы на оплату труда, амортизацию и т. д. Но при использовании данного метода не учитывается взаимосвязь затрат с объемом выпускаемой продукции, поэтому рекомендовано осуществлять распределение косвенных затрат пропорционально объёму выпущенной продукции. Целесообразно также использовать элементы метода директ-костинг, в частности вести отдельный учет переменных и постоянных косвенных расходов с выделением двух субсчетов. Умение эффективно управлять различными видами расходов и затрат - условие выживания предприятия в конкурентной борьбе.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Российская Федерация. Государственная Дума. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс». (Дата обращения: 12.01.2016).]
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 (ред. от 04.11.2014) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс». (Дата обращения: 28.01.2016).
3. Федеральный закон Об аудиторской деятельности в Российской Федерации, утв. Федеральным законом Российской Федерации № 119 – ФЗ от 7 августа 2001 г. (в ред. ФЗ РФ от 03. 11. 2006 г. № 183 – ФЗ)
4. Федеральный закон от 24.07.2007 N 209-ФЗ (ред. от 29.06.2015) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс». (Дата обращения: 20.02.2016).
5. Приказ Минфина России от 28.12.2015 N 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 02.02.2016 N 40940) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс». (Дата обращения: 28.01.2016).
6. Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации» [Электронный ресурс] : утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (ред. от 18.12.2012). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс». (Дата обращения: 20.03.2016).
7. Положение по бухгалтерскому учёту 10/1999 «Расходы организации» [Электронный ресурс] утверждено приказом Минфина России от 06 мая

- 1999 г № 33н в редакции приказа Минфина России от 08.11.2010г № 144н.: Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс». (Дата обращения:20.02.2016).
8. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]:утв. приказом Минфина России от 05.10.2011 № 124н. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс». (Дата обращения:20.02.2016).
9. Приказа Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. № 64н «О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства». [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс». (Дата обращения: 05.10.2015).
- 10.План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций / утв. Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н. 3. Положения по бухгалтерскому учету [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.legpromsme.ru/content/section_r_3.html. (Дата обращения:20.02.2016).
- 11.Бакаев, А. С.Бухгалтерский учет. [Текст] / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, И.Д. Врублевский И. Д. - М.: Бухгалтерский учет,- 2012.-736с.
12. Башарина, А.В. Бухгалтерский и налоговый учет на малых предприятиях: учебн. пособие[Текст] /А.В.Башарина// -Ростов н/Д:Феникс,2014-317с.
13. Беднякова, Е.Г. Бухгалтерский учет: основы и практика ведения [Текст] / Е.Г. Беднякова. – М.: Изд-во «Налог-инфо», 2012. – 125 с.
- 14.Бланк, И. А. Управление денежными потоками [Текст] / И. А. Бланк. – Киев : Ника-Центр, Эльга, 2012. – 300 с.
15. Бочаров, В. В. Финансовый менеджмент [Текст] / В. В. Бочаров. – СПб. : Питер, 2015. – 240 с.

16. Бригхем, Ю. Финансовый менеджмент [Текст] / Ю. Бригхем, Л. Гапенски / пер. с англ.; под ред. В. В. Ковалева. – СПб. : Экономическая школа, 1997. – Т. 2. – 669 с.
17. Бычкова, С.М. Бухгалтерская отчетность [Текст] / С.М. Бычкова.– ИН-ФРА-М., 2012. – 278 с.
18. Ван Хорн, Дж. К. Основы управления финансами [Текст] / Дж. К. Ван Хорн / пер. с англ. ; гл. ред. серии Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 800 с. 6.
19. Воробьев, Ю. Н. Финансовый менеджмент [Текст] : учебное пособие / Ю. Н. Воробьев. – Симферополь : НАПКС, 2011. – 392 с.
20. Вакуленко, Т.Г., Фомина, Л.Ф. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений [Текст] / Т.Г. Вакуленко, Л.Ф. Фомина. – СПб: «Издательский дом Герда», 2013. – 301 с.
21. Врублевский, Н. Д. Управленческий учет издержек производства в промышленных отраслях [Текст] / Н. Д. Врублевский. – М.: Бухгалтерский учет, 2014. – 154 с.
22. Гительсон, Н.И. Документирование процесса учета затрат на качество на примере предприятия нефтеперерабатывающего комплекса [Текст]/ Н.И. Гительсон. - Научные труды КубГТУ- 2015.- , №9, С. 1-7.
23. Голиков, О.И., Николаева, Н.А. Основы классификации и методы управления затратами в системе стратегического управленческого учета/ О.И.Голиков, Н.А. Николаева// Азимут научных исследований: экономика и управление. -2014.- № 1.- С. 26-30.
24. Голышев, Н.В., Киреев, В.Е. Анализ подходов к оценке параметров эффективности труда и заработной платы работников образования в условиях трансформации экономики/Н.В.Голышев,В.Е.Киреев//Интернет-журнал Науковедение.- 2014.- №6(25)- С. 72.

25. Донцова, Л.В., Никифорова, Н.А. Анализ финансовой отчетности [Текст] / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2013. – 178 с.
26. Ермакова, Н. А. Об учетном механизме взаимосвязи текущего и стратегического управленческого контроля [Текст] / Н. А. Ермакова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. - № 2. – с. 14-20.
27. Ефимова, О.В. Финансовый анализ [Текст] / О.В. Ефимова.– М.: Бухгалтерский учет, 2012. – 315 с.
28. Ефимова, О.В., Мельник М.В. Анализ финансовой отчетности [Текст] / О.В. Ефимова, М.В. Мельник. – М.: Омега-Л, 2013. – 369 с.
29. Ефремов, А.В. Управление и учет затрат при изменении качества продукции на предприятиях по системам Таргет-Костинг и Кайзен [Текст] / А.В. Ефремов. - Вестник АПК Ставрополя. - 2011. № 3 (3). - С. 91-94.
30. Земляков, Ю. Д. АВ-костинг – дифференцированный метод учета себестоимости [Текст] / Ю. Д. Земляков, Л.Ю. Щеульникова, К. В. Станиславчик // Вестник Международной академии системных исследований. – 2015. - №2. – с. 205-209.
31. Жарылгасова, Б.Т., Суглобов, А.Е. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности [Текст] / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов.– М.: Экономистъ, 2012. – 326с.
32. Иванов, В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В.В. Иванов, О.К. Хан. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 179 с.
33. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2014. - 395 с.
34. Ильченко, И. Ю. Методические вопросы применения системы «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» [Текст] / И. Ю. Ильченко // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2016. - № 5. – с. 55-58.
35. Казакова, Н.А. Управленческий анализ в различных отраслях [Текст] / Н.А. Казакова. - М.: ИНФРА-М, 2015. - 288 с.

36. Каверина, О. Д. Перспективы развития калькуляционной системы «АВ-костинг» [Текст] / О. Д. Каверина // Вестник. 5 серия. – 2015.- №1.– с.50-60.
37. Кавыршина, О. А. Управление затратами [Текст] / О. А. Кавыршина, А. Л. Шарыкина. – Воронеж: ГОУВПО, 2010. – 183 с.
38. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2012. - 436 с.
39. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 341 с.
40. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] / Н.П. Кондраков.- М.: Финансы и статистика, 2012. – 421 с.
41. Коласс, Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы [Текст] / Б. Коласс. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 576 с.
42. Логинова, Е.С., Рябинина, Е.В., И.Г. Экономический анализ [Текст] / Е.С. Логинова, Е.В. Рябинина, И.Г. Коваль. – М.: МБИ, 2013. – 74 с.
43. Лоч, М. В. Современные тенденции развития управленческого учета [Текст] / М. В. Лоч // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2014. - №6. – с. 111-115.
44. Манжосова, И. Б. Вариативность попередельного калькулирования продукции [Текст] / И. Б. Манжосова, А. С. Дуракова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. - № 47. – с. 12-18.
45. Масленченко, Ю.С. Методология формирования рациональных систем управления финансовой деятельностью российских коммерческих структур [Текст] / Ю.С. Масленченко.- М., 2014.- 324 с.
46. Молчанов, С.У правленческий учет за 14 дней. Экспресс-курс [Текст] / С. У. Молчанов. - Питер, 2017. - 496с.

47. Наумова, Н. А. Функциональный учет затрат как прогрессивная калькуляционная система [Текст] / Н. А. Наумова // Сибирская финансовая школа. – 2015. – № 2. – с. 67-70.
48. Нефедова, С. В. Новейшие системы калькулирования [Текст] / С. В. Нефедова, М. В. Перепонова // Вестник Тульского филиала Финуниверситета. – 2016. - № 1. – с. 95-97.
49. Никбахт, Е. Финансы [Текст] / Е. Никбахт, А. Гропелли. – М. : Вик, Глобус, 1992. – 382 с.
50. Осипов, П.С. Учетно-аналитическая система обеспечения качества продукции [Текст] / П.С. Осипов// Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2016.- Т. 2.- № 3.- С. 65-71.
51. Пожидаева, Т.А., Щербакова, Н.Ф., Коробейникова, Л.С. Практикум по анализу финансовой отчетности [Текст] / Т.А. Пожидаева, Н.Ф. Щербакова, Л.С. Коробейникова. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 271 с.
52. Пошерстник, Н.В. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебно-практическое пособие / Н.В. Пошерстник. — СПб.: Питер. - 2012. — 416 с.
53. Просвирина, И. И. «Кайзен-костинг» как система управления затратами на современном производстве [Текст] / И. И. Просвирина // Научно-аналитический экономический журнал. – 2016. - №5. – 4с.
54. Расторгуева, Н. Ф. Особенности развития управленческого учета [Текст] / Н. Ф. Расторгуева // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. - № 10. – с. 56 – 64.
55. Садуакасова, Б. Международные стандарты финансовой отчетности: практическое пособие по трансформации / Б. Садуакасова. - Новосибирск: Сибвузиздат. - 2002. - 300 с.
56. Садченко, К.Г. Учетная политика и ее влияние на финансовые результаты / К.Г. Садченко // Теоретические и прикладные аспекты современной науки. - 2015. - № 7-7. - С. 134-138.

57. Саткыналиев, Т.Т. Организация учета затрат на качество в строительных организациях [Текст] / Т.Т. Саткыналиев - Научно-аналитический экономический журнал. – 2014. - №5. – 98с.
58. Светкина, А.В. Учет и управленческий контроль затрат на повышение качества продукции на предприятиях электротехнической промышленности [Текст] / А.В. Светкина // диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Самара, 2016.- с.30
59. Серебрякова, Т. Бухгалтерский и управленческий учет [Текст] / Т. Серебрякова. - Инфра-М, 2017. - 300с.
60. Селезнева, Н. Н. Ионова, А. Ф. Финансовый анализ. Управление финансами [Текст]: учебн. пособие для вузов / под ред. Н. Н. Селезнева – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 47с.
61. Серебрякова, Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля. [Текст] / Т.Ю.Серебрякова.- М.: ИнфраМ, 2012. 328 с.
62. Семенова, Н.В. Проблемы гармонизации отечественных и международных стандартов при признании доходов / Н.В. Семенова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. - 2014. - № 12-1. С. 216 - 220.
63. Соколов, Я. В. Управленческий учет [Текст] / Я. В. Соколов – М.: Магистр, 2013. – 428 с.
64. Сорокина, Е.М. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации [Текст] / Е.М. Сорокина. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 327с.
65. Ступина, А. А. Новейшие системы управленческого учета [Текст] / А. А. Ступина // Современные проблемы науки и образования. – 2014. - №2. – 412с.
66. Фетисова О. А. Методика калькулирования себестоимости продукции [Текст] / О. А. Фетисова // Научно-исследовательский финансовый институт. – 2015. - № 6. – с. 90-101.

67. Федосенко, Т.В. Раскрытие в финансовой отчетности информации о запасах по российским и международным стандартам / Т.В. Федосенко // Современные проблемы науки и образования. - 2015. - № 1. - С. 513-521.
68. Чая, В. Управленческий учет [Текст] / В. Чая. - Юрайт, 2016. - 332с.
69. Чеснокова, Ж.А. Порядок организации внутреннего контроля затрат в процессе первичного наблюдения [Текст]/ Ж.А. Чеснокова// Современные проблемы науки и образования. 2012. № 6. С. 428.
70. Энтони, А. Управленческий учет [Текст] / А. Энтони. - Вильямс, 2016. - 880с.
71. Этрилл, П. Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов [Текст] / П. Этрилл. - Альпина Паблишер, 2016. - 648с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

1. Организационная структура ЗАО
2. Структура бухгалтерии
3. График документооборота
4. План счетов
5. Бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2015г
6. Бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2014г
7. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 25
8. Анализ счета 25
9. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 20
10. Анализ счета 02
11. Анализ счета 69
12. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 69