

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»

**УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ
СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ,
ОКАЗАННЫХ УСЛУГ)**

**Выпускная квалификационная работа
(бакалаврская работа)**

**обучающегося заочной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
5 курса группы 06001252
Зайцевой Светланы Викторовны**

Научный руководитель
к.э.н.
Матвийчук Л.Н.

БЕЛГОРОД, 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО, МЕТОДЫ ИХ УЧЕТА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ .	7
1.1. Понятие и классификация затрат.....	7
1.2. Задачи и методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)	20
2. ОРГАНИЗАЦИОННО – ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ТЕХДОРСТРОЙ».....	32
2.1. Организационная характеристика ООО «ТехДорСтрой».....	32
2.2. Анализ финансового состояния предприятия.....	38
2.3. Порядок организации бухгалтерского учета в ООО «ТехДорСтрой»	48
3.ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ СВЯЗАННЫХ С ВЫПОЛНЕНИЕМ РАБОТ В ООО «ТЕХДОРСТРОЙ».....	57
3.1. Первичные документы по учету затрат на производство.....	57
3.2. Синтетический и аналитический учет затрат на производство	61
3.3. Мероприятия по совершенствованию учета затрат на производство и снижения себестоимости работ.....	69
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	74
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	78
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Важнейшим направлением повышения эффективности производства в реальном секторе экономики является снижение затрат, связанных с производством и реализацией продукции, выполнением работ, оказанием услуг.

Указанное направление в практической экономике не ново. Оно было одним из основных в научно-практических исследованиях по экономике, как в эпоху плановой экономики, так и в период начала рыночных преобразований. Однако актуальность разработки ресурсосберегающих технологий и методов управления производственными затратами сохраняется и в современных условиях, так как именно эти направления технологии и экономики определяют уровень конкурентоспособности отечественной промышленности.

Рыночные отношения требуют постоянного контроля в учетно-аналитической системе за формированием себестоимости создаваемой продукции (работ, услуг), умения использовать информацию данной системы для принятия эффективных управленческих решений, так как это способствует достижению наилучшего результата хозяйственной деятельности организации. Особенно важным моментом при этом является получение достоверной информации об учетных объектах в целях оптимального управления деятельностью организации.

Затраты играют большую роль в деятельности организации. От величины затрат зависит финансовый результат предприятий, целью создания которых является получение прибыли.

Эффективность использования ресурсов предприятия, экономическое обоснование всех видов затрат, правильная постановка управленческих задач, ориентированных на минимизацию всех видов затрат становятся важнейшими условиями работы предприятия в условиях рыночной экономики свободной конкуренции. Данные о затратах играют ключевую

роль во многих управленческих решениях, именно поэтому бухгалтерскому учету затрат необходимо уделять большое внимание.

Информация о затратах формирует поле экономической информации в рамках организации, но не только. Умелое управление затратами на основе качественной обработки этой информации способствует росту эффективности деятельности отдельных хозяйствующих субъектов и повышению конкурентоспособности российской экономики в целом.

Целью выпускной квалификационной работы, является разработка предложений по совершенствованию бухгалтерского учета затрат производства конкретного предприятия.

Достижению поставленной цели способствует решение следующих задач:

- раскрытие сущности понятия затрат и различие терминов затраты, издержки, расходы;
- исследование различных классификаций затрат, сходства и отличия отечественного и зарубежного рассмотрения данного вопроса;
- раскрытие отечественных и зарубежных методов учета затрат;
- изучение организации бухгалтерского учета затрат на конкретном предприятии;
- выявление достоинства и недостатки учета и на основе полученной информации разработка путей совершенствования учета затрат.

Теоретическую и методическую основу данной работы составили труды российских и зарубежных ученых-экономистов, законодательные, нормативно-справочные документы, научно-методическая литература, статьи периодических изданий.

В процессе написания работы использовались общенаучные методы познания, такие как группировка и сравнение, синтез и анализ, опрос, научная абстракция и моделирование.

Объектом исследования послужила информационная база бухгалтерского учета общества с ограниченной ответственностью

«ТехДорСтрой», которое занимается выполнением земляных работ, разборкой и сносом зданий, строительством дорог и другими видами деятельности, согласно Устава общества.

Предметом исследования служит совокупность теоретико-методических основ системы организации бухгалтерского учета затрат связанных с выполнением работ.

Объем и структура дипломной работы обусловлены целью и задачами, поставленными и решенными в процессе написания данной работы. Работа изложена на семидесяти шести страницах компьютерного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованной литературы и приложений.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО, МЕТОДЫ ИХ УЧЕТА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

1.1. Понятие и классификация затрат

Одним из важнейших условий реализации рыночных отношений является улучшение управления и совершенствование экономической природы формирования затрат производства.

Основополагающими понятиями, относительно которых рассматривается бухгалтерский учет производства продукции являются «издержки», «затраты», «расходы». Для эффективной работы, как с теоретической, так и с практической точек зрения учетно-аналитической системы необходимо дать определение данным терминам.

Неправильное определение понятий «издержки», «затраты», «расходы» искажает их экономический смысл и понимание проблемы в целом.

Данные понятия необходимо рассмотреть с позиции их употребления в нормативных актах Российской Федерации и учебно-методической литературе российских и зарубежных авторов.

В российской экономической литературе термины «затраты», «издержки», «себестоимость» и «расходы» воспринимаются как синонимы. В бухгалтерском учете рыночной экономики правильная интерпретация понятия направлена на достоверное формирование финансового результата.

Обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо услуги. Возникновение затрат сопряжено с выплатой денежных средств или уменьшением дебиторской задолженности и увеличением кредиторской задолженности [35].

Для управления менеджерам нужны не просто затраты, а информация об издержках на что-либо (продукт или его партия, услуги и т. д.). Под издержками понимается денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-то целью. Такое определение дает американский исследователь Р. Энтони, который отождествляет издержки с себестоимостью [42]. В этой

связи следует отличать понятия затраты отчетного периода (стоимость товаров и услуг, приобретенных организацией в отчетном периоде), затраты, формирующие производственную себестоимость продукции (издержки) и периодические затраты (затраты, не относящиеся к конкретному виду продукции, выполненным работ или оказанным услуг, а приходящиеся в целом на отчетный период - на управление и продажу).

Смежным понятием, которое также используется в различных источниках как затраты или расходы, является понятие «издержки» [38].

Некоторые экономисты предлагают понимать под издержками все расходы или затраты связанные с производством определенного объема продукции и доведением ее до потребителя, показанные в натуральном выражении [41].

Головина Т.А. определяет издержки как денежное выражение затрат производственных факторов, необходимых для осуществления предприятием своей производственной и реализационной деятельности. Затраты живого и овеществленного труда в процессе производства составляют издержки производства [47].

Понятие «расход» в Международных стандартах финансовой отчетности и в национальных стандартах (ПБУ), определяют как форму оттока или уменьшения актива, и оно связано с формированием отчета прибылях и убытках и направлено на выявление финансового результата [16].

Термин «издержки» — понятие более узкое, чем «затраты», оно включает только затраты производственные, в то время как понятие «затраты» включает все потребленные ресурсы.

По определению И.Г.Шевченко, затраты – это использование определенного ресурса для достижения определенной цели [46].

О.Н. Волкова определяет затраты как стоимостные оценки ресурсов, используемых организацией в процессе своей деятельности [22].

Понятие «себестоимость» продукции базируется на основах закона стоимости, который заключается в том, что стоимость товара определяется не только производственными возможностями, но и потребностями общества.

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию [14].

Отличием издержек от затрат является то, что издержки могут возникать без расходов. Однако затраты отличаются от расходов в том случае, если товары, материальные средства, поступившие в одном периоде, полностью или частично расходуются в другом периоде. Второе отличие понятий «издержки» и «затраты» состоит в том, что в то время как затраты охватывают все израсходованные на предприятии материальные ценности, издержки относятся только непосредственно к производству продукции или когда идет уплата налогов, выплата заработной платы [23].

Понятие «затраты» шире, чем понятие «себестоимость», которая представляет собой стоимостную оценку используемых ресурсов в процессе производства и реализации, т.е. затраты на простое воспроизводство, текущие расходы конкретного предприятия.

В нормативных актах, регулирующих налогообложение, в основном используются термины «расходы» и «затраты». В Налоговом кодексе РФ (ст.252, гл.25) дается определение «расходов» через «затраты»: расходы определены как обоснованные и документально подтвержденные затраты (убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком [2].

В соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников) [16].

В нормативных документах, регламентирующих финансовый учет, также используются как слова-синонимы термины «расходы», «затраты»,

«издержки». Например, в ПБУ 2/94 и ПБУ 4/99 используются все три термина, в ПБУ 5/01, 6/01, 10/99, 15/01 — термины «затраты» и «расходы» [4].

Существенное значение неопределенность терминологии приобретает в связи с тем, что нет строгого деления затрат (расходов, издержек) в зависимости от принципа соответствия, согласно которому расходы уменьшают доходы того же отчетного периода. Это относится к применению метода начисления или кассового для отражения в учете операций, связанных с исчислением прибыли.

Аналогичные проблемы решены в ряде стран следующим образом. Например, в Великобритании и США термин *expenses* означает затраты, используемые при исчислении прибыли или калькулировании остатков запасов, т.е. данный показатель исчисляется по принципу начисления. Термин *expenditures* означает расход, не связанный с процессом калькулирования (используется, например, для проектирования денежного потока). В книге Ф. Вуда «Бухгалтерский учет для предпринимателей» при определении принципа начисления подчеркивается, что «под чистой прибылью понимают разницу между объемом продаж и расходами (*expenses*), а не между поступившими и затраченными денежными средствами (*expenditures*)» [24].

Существует также термин *cost*, который имеет более широкое применение и означает, согласно оксфордскому словарю по бухгалтерскому учету, «расходы на товары и услуги, необходимые для осуществления всего процесса функционирования организации» [43].

Попытку разделить термины «расходы» и «затраты» в соответствии с принципом начисления делает М.А. Вахрушина. Она пишет, что согласно подходу соответствия доходов и расходов «в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами» [21, с.34].

Общая цель классификации затрат, как любой другой классификации, состоит в создании упорядоченной структуры, т.е. данных о затратах организации. Без такой структуры невозможны эффективное ведение счетов и привязка затрат к объекту. Хотя классификация затрат осуществляется и финансовым учетом, но она не всегда приемлема для удовлетворения информационных потребностей руководства, более того, она даже может формировать неверную информацию.

Классификация затрат, по сути, сводится к образованию групп затрат с одинаковыми характеристиками по отношению к установленному объекту затрат, поскольку объект затрат определяет выбор классификации и изменение объекта затрат может изменить категорию конкретных затрат в заданной классификации [25].

Определение и группировка отдельных видов затрат в соответствии с конкретными характеристиками называются субъективной классификацией; привязка субъективной классификации к установленному объекту затрат называется объективной классификацией. Следует отметить, что ни один тип классификации не может существовать изолированно.

В управленческом учете цели классификации затрат определяются исходя из целей и задач менеджмента. Поэтому в связи с разнообразием целей решений, методов их достижения, степени новизны, периода действия и других классификационных признаков управленческих решений можно указать разные цели классификации затрат. Исходя из того, что учетные системы должны обслуживать комплекс управленческих целей, существуют различные способы измерения и группировки затрат.

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

Рассматривая зарубежную и отечественную классификацию затрат, можно выделить сходства и различия между ними.

В российской учебной и научной литературе называется до десяти группировочных признаков затрат, однако не все они нашли практического распространения. В отечественном учете на практике преобладает классификация по экономическим элементам и калькуляционный подход, т.е. используются группировки затрат, необходимые для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг).

В. М. Иржанов выделяет основные виды затрат, используемые в управленческом учете, которые представлены в таблице 1 [49].

Таблица 1

Основные виды классификации затрат в управленческом учете.

№п/п	Критерий классификации	Виды затрат	Примечание
1	Характер поведения при изменении объемов производства в краткосрочном периоде	Переменные	Изменяются пропорционально изменению объемов производства
		Постоянные	Прочие расходы, не зависящие от объемов производства
2	Порядок включения в себестоимость продукции	Прямые	В полном объеме включаются в себестоимость продукции
		Косвенные	Распределяются по видам продукции или направлениям деятельности пропорционально выбранному базовому показателю
3	Функциональная область	Трансформационные	Производственные издержки
		Трансакционные	Издержки взаимодействия предпринимательской деятельности
4	Метод оценки	Бухгалтерские	Стоимость ресурсов, используемых в деятельности компании
		Альтернативные	Величина дохода, получение которого прогнозировалось при альтернативном использовании доступных ресурсов

Представленная классификация затрат не является исчерпывающей. Разнообразие целей, которые ставятся перед менеджментом предприятия, является причиной использования в качестве инструментов анализа большого количества других систем классификации затрат.

Характерную для западного управленческого учета классификацию представляет Ч.Т. Хорнгрен, который классифицирует затраты по следующим признакам:

- 1) по отношению к объему производства (переменные, постоянные);
- 2) по временной определенности (фактические, плановые или прогнозные, прочие);
- 3) по степени усреднения (общие, средние (затраты на единицу — на студента, на час), прочие);
- 4) по функции управления (производственные, коммерческие, административные);
- 5) по способу отнесения на себестоимость объектов (прямые, косвенные);
- 6) по периоду отнесения затрат на уменьшение прибыли (на продукт, на период);
- 7) по ценности для управленческих решений (релевантные, нерелевантные, альтернативные, затраты прошлых периодов) [43].

Западный управленческий учет предлагает целевой и функциональный подход. В России функциональный подход предлагает Т. П. Карпова, В. Э. Керимов [27]. Классификация затрат при функциональном подходе представлена в таблице 2.

Классификация затрат в разрезе управленческих функций позволяет повысить эффективность управленческого учета, усилить его аналитичность и возможности выявления резервов повышения результативности производственной и коммерческой деятельности.

Анализ подходов к классификациям затрат показал, что группы затрат целесообразно объединять по трем направлениям:

- 1) для целей калькулирования;
- 2) для принятия оперативных, тактических и стратегических решений;
- 3) для контроля [40].

Классификация затрат при функциональном подходе

Направления управленческого учёта	Классификационные признаки и группы
1. Процесс принятия управленческих решений	Явные и альтернативные; релевантные и нерелевантные; эффективные и неэффективные
2. Процесс прогнозирования	Краткосрочные и долгосрочные
3. Процесс планирования	Планируемые и непланируемые
4. Процесс нормирования	Стандарты, нормы и нормативы и отклонения от них
5. Процесс организации	По местам и сферам возникновения; функциям деятельности и центрам затрат
6. Процесс учёта	Одноэлементные и комплексные; по статьям калькуляции и экономическим элементам; постоянные и переменные; основные и накладные; прямые и косвенные; текущие и единовременные
7. Процесс контроля	Контролируемые и неконтролируемые
8. Процесс регулирования	Регулируемые и нерегулируемые
9. Процесс стимулирования	Обязательные и поощрительные
10. Процесс анализа	Фактические; прогнозные; плановые; сметные; стандартные; общие и структурные; полные и частичные

Родоначальником целевого подхода является К. Друри. К его отечественным последователям можно отнести М. А. Вахрушину, О. Н. Волкову [26]. Классификация затрат при целевом подходе представлена в таблице 3.

Деление не является жестким, так как, например, метод группировки затрат на продукт и на период может использоваться как в финансовом и налоговом учете для оценки запасов и исчисления прибыли, так и в управленческом при подготовке релевантной информации для нестандартных управленческих решений.

По характеру влияния на величину прибыли И.Г. Шевченко называет мгновенные и инвентаризируемые затраты. Мгновенные или периодические затраты уменьшают прибыль в момент своего возникновения. Примером таких затрат могут быть маркетинговые и административные расходы. В отличие от них, инвентаризируемые расходы рассматриваются как актив, пока не произойдет реализация товаров [46].

Таблица 3

Содержание классификации затрат по основным направлениям
управленческого учета

Направление управленческого учета	Классификационный признак	Виды затрат
1. Информация для оценки себестоимости и запасов (для калькулирования)	Отнесение на себестоимость текущего периода	Входящие, исходящие (истекшие)
	Экономическое содержание	Затраты по элементам или по статьям калькуляции
	Объекты калькулирования	Затраты по традиционным объектам калькулирования (заказ, передел, др.). Затраты по нетрадиционным объектам калькулирования (операция, бизнес-процесс, «жизненный» цикл)
	Период отнесения затрат на прибыль в отчетности	Затраты на продукт (производственная себестоимость), затраты за период (периодические затраты)
	Отношение к направлению учета затрат	Основные, накладные
	Способ включения в себестоимость	Прямые, косвенные
	Состав	Одноэлементные и комплексные
	Периодичность возникновения	Текущие и единовременные
2. Информация для принятия управленческих решений и планирования	Динамика затрат (объем производства)	Постоянные, переменные, условно-переменные, условно-постоянные, обратно пропорциональные объему выпуска продукции
	По отношению к данному управленческому решению	Безвозвратные
		Релевантные и нерелевантные (принимаемые и непринимые в расчет при оценках)
		Вмененные
		Предельные и приростные
По отношению к процессу планирования	Устранимые, неустраиваемые	
3. Информация для контроля и регулирования	Возможность регулирования	Регулируемые и нерегулируемые
	Центр ответственности	Затраты по центрам ответственности
	Место возникновения	Затраты по местам возникновения

Затраты могут группироваться и по стадиям производственного процесса: затраты на научно-исследовательские и проектные работы, затраты на дизайн, затраты на производство продукции, расходы на логистику и маркетинг, затраты на послепродажное обслуживание, расходы на управление.

Ряд экономистов предлагают дифференцировать переменные затраты. Например, С.А. Стуков делит переменные затраты на пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные, регрессивные, скачкообразные, реманентные, гибкие [53].

Пропорциональные находятся в прямой пропорциональной зависимости от объема производства, например, основная заработная плата производственных рабочих при прямой сдельной тарифной системе, стоимость комплектующих изделий и в большинстве случаев расход сырья и основных материалов.

Прогрессивные растут быстрее, чем объем производства, например оплата труда производственных рабочих и потери от брака при сдельно-прогрессивной системе. Дегрессивные растут медленнее, чем объем производства, например, затраты на энергию и топливо, смазочные и обтирочные материалы, на текущий ремонт производственного оборудования. Регрессивные отличаются тем, что при росте объема производства они снижаются.

Скачкообразные характерны для случаев существенного повышения или понижения оптовых цен на материалы, комплектующие изделия, услуги, тарифных ставок по заработной плате. Разовый характер изменений обуславливает скачкообразное повышение или понижение затрат (особенно заметное, если речь идет о сырье и материалах, в среднем занимающих две трети в издержках производства). Реманентные быстро возрастают при увеличении объема производства, гораздо медленнее снижаются при его сокращении. Гибкие ведут себя по-разному при различных объемах производства, в отдельных случаях выступая в качестве пропорциональных, прогрессивных или же дегрессивных. Примером таких затрат могут быть расходы на освоение производства [19].

Деление затрат на пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные и ступенчатые предлагает также М.А. Вахрушина [21].

Постоянные расходы — расходы, не зависящие от колебания объема производства, например, амортизация основных средств, исчисляемая прямо пропорциональным методом, часть общехозяйственных расходов.

Постоянные расходы тоже дифференцируются экономистами. С.С. Сатубалдин выделяет три типа постоянных затрат: долговременные расходы (амортизация зданий, оборудования); рабочие расходы, необходимые для работы предприятий и компаний, например, страхование, налоги, заработная плата менеджеров; запрограммированные расходы, которые не связаны непосредственно с производственной деятельностью предприятия (расходы на исследования, рекламу) [38].

Н.Г. Чумаченко делит постоянные расходы на две части. Первая часть — это заданные расходы (фиксированная часть) в основном обуславливаются мощностью предприятия (амортизация, рента, страхование, заработная плата обслуживающему персоналу). Когда мощность уже определена, абсолютная величина расходов практически не изменяется в зависимости от того, насколько мощность фактически использована. Вторая часть расходов представлена на усмотрение руководства предприятия. Иногда эти расходы называют расходами управления или запрограммированными расходами (на исследование, рекламу, проведение консультаций, повышение квалификации сотрудников). Кроме того, их величина в критический момент может быть снижена без изменения объема производства и реализации. Эти затраты также называют произвольными [45].

Рассматривая переменные затраты, важно отметить проблему условности классификации затрат на постоянные и такой их классификации вообще. Данная проблема приводит к необходимости нахождения ответа на вопрос: есть ли критерии, позволяющие четко разделить совокупные затраты на постоянные и переменные? Поведение затрат прежде всего зависит от двух факторов: длительности периода, рассматриваемого для принятия решения, а также делимости производственных факторов. В теории западного управленческого учета в части классификации затрат на

постоянные переменные говорится, что характер поведения расходов (переменный или постоянный) зависит от соответствующей производственной ситуации, в которой принимаются решения [43].

Традиционной для отечественной теории и практики является классификация затрат на общие и средние, прямые и косвенные, по элементам затрат и статьям себестоимости, по объектам калькулирования, по местам возникновения затрат [30].

Особую значимость для управленческого учета имеет способ включения затрат в себестоимость продукции, в связи с чем затраты предприятия подразделяются на прямые и косвенные. Именно такая терминология принята в системе законодательного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Прямыми являются расходы по производству конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др. Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции, например затраты по управлению и обслуживанию производства.

Разделение затрат на прямые и косвенные имеет ряд практических проблем, основной из которых является выбор коэффициентов для корректного распределения косвенных затрат по видам продукции. Корректное разделение затрат на прямые и косвенные позволяет максимально точно определить себестоимость конкретного вида продукции, что является основным источником данных для эффективного ценообразования [48].

Классификация затрат, связанная с подготовкой информации для оперативных, тактических и стратегических управленческих решений, включает группы затрат как давно применяемые в России, так и новые. Практическая адаптация использования данных группировок затрат в

деятельности отечественных предприятий снизит долю ошибочных решений менеджеров.

Новыми для российской теории и практики являются следующие группы затрат: безвозвратные, альтернативные, инкрементальные, маргинальные, релевантные и нерелевантные [24].

Под безвозвратными затратами понимается стоимость уже приобретенных ресурсов, когда выбор в пользу альтернативы не может повлиять на сумму данных затрат, т. е. это затраты, которые возникли в результате ранее принятого решения и которые не могут быть изменены никакими решениями в будущем.

Альтернативные затраты характеризуют возможность, которая будет потеряна или которой жертвуют, когда выбор альтернативного курса действий требует отказа от другого.

Приростные затраты и доходы — дополнительные затраты и доходы, возникающие в результате принятия решения. Приростные затраты на единицу продукции называются также маргинальными (предельными).

Категории приростных доходов и затрат, а также безвозвратных затрат используются в инвестиционном анализе.

Выделение в отечественной системе учета таких видов затрат, как прошлые безвозвратные расходы, прошлые реальные затраты, принятые в зарубежной классификации, может оказать положительное влияние на дальнейшее развитие и совершенствование управления затратами [41].

Для решения различных управленческих задач существует множество принципов классификации затрат и расходов. На практике при выборе того или иного способа важно соблюдение следующего правила. Для решения конкретной управленческой задачи важно выделить ту часть затрат, которая будет являться объектом управления и на которую может повлиять решение руководителя определенного ранга.

Выбор системы затрат влияет на финансовые результаты и на другие зоны ответственности управленческого учета. Применение различных

методов классификации затрат приводит к разному финансовому результату, так как расходы по-разному распределяются на единицы затрат [51]. При этом выбор конкретной системы классификации не означает отказа от применения остальных, так как для принятия обоснованных управленческих решений необходимо анализировать затраты на основании всех критериев классификации.

Классификация затрат является одной из важнейших составляющих информационного поля управленческого учета. Так как целью любой классификации затрат является оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений, поскольку менеджер, принимая решения, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут.

Рассмотрев понятие затрат и существующую их классификацию, признаки, направления классификации и виды затрат необходимо рассмотреть задачи, методы бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, используемые в отечественной и зарубежной теории и практике.

1.2. Задачи и методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Процесс производства продукции представляет одну из стадий хозяйственного оборота средств организации. На этой стадии выявляются расходы, связанные с изготовлением продукции, выполнением работ и оказанием услуг, которые считаются расходами по обычным видам деятельности. Учет таких расходов исходя из предмета деятельности организации дает возможность получить информацию для различных целей. С одной стороны, эта информация необходима для формирования финансового результата деятельности организации, который определяется на основе показателей себестоимости произведенной и проданной продукции, с

другой - она предназначена для принятия управленческих решений, направленных на обеспечение рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Основное назначение финансового учета заключается в обеспечении достоверности формирования себестоимости продукции и услуг с целью определения реальной величины показателей балансовой и налогооблагаемой прибыли, что вызывает некоторые изменения в построении системы раскрытия и отражения производственных расходов.

Определение сущности учета затрат на производство должно охватывать разнообразие способов подхода к организации управленческого учета производственной деятельности или трансформации учета затрат на производство.

Под организацией учета производственных затрат понимается, во-первых, система используемых предприятием бухгалтерских счетов и, во-вторых, применяемые предприятием подходы к группировке своих издержек. Последнее зависит от того, что является объектом учета затрат.

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в течение года; полнота отражения в учете всех хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения; регламентация состава себестоимости продукции; согласованность фактических показателей себестоимости продукции с нормативными и плановыми [45].

К основным задачам учета затрат на производство предприятия относят: информационное обеспечение администрации предприятия для принятия управленческих решений с учетом их экономических последствий; учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям; учет фактических затрат на производство продукции и

контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов; исчисление себестоимости выпускаемой продукции для оценки финансовых результатов; выявление и оценку экономических результатов производственной деятельности структурных подразделений; выявление резервов снижения себестоимости продукции; систематизацию информации управленческого учета производственной деятельности для принятия решений, имеющих долгосрочный характер.

Определение себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг - один из ключевых вопросов бухгалтерского учета. При этом проблемы формирования состава затрат имеют два аспекта: чисто экономический и налоговый.

Правильный расчет себестоимости и ее адекватное отражение в документах бухгалтерской отчетности необходимы прежде всего внутренним пользователям бухгалтерской информации. С другой стороны, состав производственных затрат предприятия - это один из важнейших показателей, необходимых для исчисления и уплаты обязательных налоговых платежей, прежде всего налога на прибыль. Исходя из полученной предприятием выручки от реализации продукции (работ, услуг) и произведенных на ее создание и реализацию затрат, определяется прибыль от реализации продукции, работ, услуг, как один из элементов налогооблагаемой прибыли. Ошибочный расчет себестоимости продукции, работ, услуг может привести к серьезным налоговым последствиям [51].

Действующий порядок формирования себестоимости продукции хозяйствующих субъектов определен Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) и другими нормативными актами. В ПБУ 10/99 раскрываются принципы формирования расходов по обычным видам деятельности, в составе которых отражаются расходы, связанные с изготовлением продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

При формировании расходов по обычным видам деятельности согласно пункту 8 ПБУ 10/99 должна быть обеспечена их группировка по экономическим элементам [11].

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат, при этом перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Перечень расходов, включаемых в себестоимость продукции в целях налогообложения регламентируется 25 главой Налогового кодекса. До момента вступления в силу главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ организации определяли состав затрат на основании Положения о составе затрат, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 года №552 и разработанных на его основе отраслевых методических рекомендаций.

В настоящее время в бухгалтерском учете все организации определяют свои затраты в соответствии с бухгалтерским стандартом ПБУ 10/99. Но данный документ содержит общие для всех хозяйствующих субъектов требования в отношении расходов, осуществленных организацией. Состав же затрат, осуществляемых любой организацией, зависит не от содержания тех или иных нормативных документов, а от специфики ее деятельности, особенностей технологических процессов, структуры хозяйствующего субъекта, его местонахождения и прочих факторов, влияющих на размер и перечень расходов.

В создавшейся ситуации Минфин Российской Федерации выпустил Письмо от 29 апреля 2002 года №16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)». Названное письмо фактически разрешает организациям использовать «старые» отраслевые рекомендации с учетом требований, принципов и правил признания в бухгалтерском учете показателей, раскрытия информации в

бухгалтерской отчетности в соответствии с уже принятыми нормативными документами по бухгалтерскому учету.

В нормативной базе регулирующей бухгалтерский и налоговый учет затрат организации существуют расхождения в определениях, классификации, оценке и порядке признания затрат в бухгалтерском и налоговом учете.

Между налоговым и бухгалтерским учетом затрат происходит возникновение разногласий как по форме, так и по содержанию. Несовпадение по форме возникает в результате различных классификаций расходов в финансовом, управленческом и налоговом учете. Основной причиной расхождения по содержанию выступает разница в определениях и порядке признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Общей информационной базой для составления регистров как бухгалтерского, так и налогового учета является первичный учетный документ бухгалтерского учета. Данная информация лишь группируется по различным основаниям в соответствии с задачами каждого вида учета.

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений [19].

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

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, представляет собой единый учетный процесс исследования затрат в неразрывной связи с объемом изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Вследствие этого метод учета затрат и калькулирования выражается в определенной взаимосвязи приемов и способов отражения и контроля издержек производства и

исчисления фактической себестоимости продукции (работ, услуг). Независимо от особенностей промышленного производства данный метод характеризуется способами обобщения издержек по составу, содержанию, назначению, местам возникновения и центрам ответственности, видам продукции или работ, их однородным группам, разукрупненным частям изделий, полуфабрикатам [22].

Вахрушина М.А. определяет метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции как совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции [21].

Одной из проблемных областей бухгалтерского на сегодняшний день являются учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Отечественная практика учета к 1980-м годам насчитывала до 20 отраслевых калькуляционных методик. Безусловными достижениями советской бухгалтерской науки были разработки в области сводного учета затрат, оперативного учета движения материалов и полуфабрикатов, формирования отраслевых принципов учета. Если не принимать во внимание частные отличия, все методы калькулирования, известные отечественной практике, можно отнести к одной из трех систем - позаказному, попроцессному или попередельному калькулированию.

Позаказная система применяется в единичном, мелкосерийном и индивидуальном производствах, отраслях с длительным циклом и узкой номенклатурой, где возможна индивидуализация технологической схемы для каждого продукта. Это строительные-монтажные и ремонтные работы, типографское дело, сфера услуг, транспортные перевозки, авиа-, судостроение, геологоразведка, изготовление продукции в соответствии с техническими условиями заказчика. В позаказной системе учет затрат не совмещается с оперативным учетом движения заказов по технологическому маршруту. Подвидами позаказной калькуляции

являются поиздельная, узловая и подетальная. Сущность данного метода заключается в том, что все прямые основные затраты учитываются в разрезе статей по отдельным производственным заказам; косвенные затраты учитываются по местам возникновения, по статьям и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения [50].

Области применения попроцессной и попередельной систем схожи - это серийное, массовое и непрерывное производства, характеризующиеся широкой номенклатурой аналогичных или идентичных продуктов, кратким циклом запуска, большим количеством обособленных технологических этапов, называемых переделами. В сущности, попроцессный метод, именуем в ряде источников простым или однопередельным, является разновидностью попередельного метода и выделяется в особую систему по причине отличающейся техники калькуляционных расчетов. Самым сложным является попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. Сущность данного метода заключается в том, что прямые затраты отражаются в учете не по видам продукции, а по переделам [23].

В свою очередь, учёт, контроль и управление затратами на предприятиях в странах Западной Европы и Америки строятся на принципе последовательной реализации одной из следующих систем: учета нормативной себестоимости («стандарт-костс»); неполного или ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку («директ-костинг»); учета затрат по отдельным функциям (ABC-activity-based costing). Рассмотрим их подробнее.

Метод нормативного учета затрат возник в начале XX века в США и являлся реализацией принципов научного менеджмента, разработанных Ф.Тейлором, Г. Эмерсоном и другими теоретиками и практиками-инженерами. Этот метод предполагает разработку норм стандартов на затраты труда, материалов и накладных расходов, последующее

составление стандартной (нормативной) калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов (норм) [43].

Основные преимущества использования нормирования при учете затрат: нормативные затраты являются универсальным измерителем фактически произведенных затрат и одновременно основным инструментом контроля за уровнем издержек на различных этапах их возникновения; внутренние стандарты обеспечивают банк данных об удельных издержках и значительно упрощают как учет товарно-материальных потоков, так и последующее планирование себестоимости продукции; определение величин отклонений фактически произведенных затрат от стандартных позволяет выявлять области эффективности изделий и технологий или; наоборот, неэффективности вдоль всей производственно-сбытовой цепочки и затем локализовать причины этих отклонений [14].

Накопленный зарубежный опыт свидетельствует о высокой эффективности использования маржинального подхода при учете производственных затрат — системы «директ-костинг», в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение на этой основе маржинального дохода.

В системе «директ-костинг» распределяются на продукцию и включаются в оценку запасов незавершенного производства и запасов готовой продукции только переменные затраты. Постоянные затраты рассматриваются как затраты отчетного периода и относятся на счет прибылей и убытков [26].

В результате списания переменных затрат на себестоимость конкретных изделий обозримой становится разница между ценой реализации и суммой постоянных затрат, что позволяет: обнаружить изменение маржинального дохода как по всему производству в целом, так и по отдельным изделиям; выявить изделия с большей рентабельностью.

Практика наглядно показала, что ограничение расчета себестоимости продукции лишь переменными затратами позволяет значительно упростить

нормирование, планирование, учет и контроль. Себестоимость становится обозримой, а отдельные статьи затрат — лучше контролируемы. Следует, однако, признать, что вопрос относительно предпочтительности одной из рассмотренных выше систем учета затрат до настоящего времени остается дискуссионным.

Недостатки рассмотренных систем явились толчком к развитию исследования и разработок, связанных с учетом производственных затрат по функциям или видам деятельности. В концептуальном аспекте система ABC связывает издержки производственной и внепроизводственной деятельности с конкретными функциями, спрос на которые инициируют производимые продукты. Связь между продуктом и функцией или видом деятельности может быть установлена путем отнесения на продукт затрат, на все связанные с его производством и реализацией виды деятельности. Таким образом, методология ABC констатирует необходимость учета в бизнесе как факторов, вызывающих необходимость в том или ином виде деятельности и соответствующих этим видам деятельности затратах, так и взаимосвязи различных видов деятельности с продуктом [52].

Краткий анализ получивших наибольшее распространение в международной практике систем учета затрат, позволяет выделить ряд достоинств указанных систем.

Так, использование нормирования в учете позволяет следить за отклонениями от запланированного уровня затрат, выявлять их причину и оценивать эффективность использования ресурсов.

Несомненным достоинством системы «директ-костинг» является возможность принятия решения по объему производства того или иного продукта на основе анализа складывающейся рыночной ситуации.

В свою очередь, использование системы учета затрат по функциям (ABC) позволяет более точно распределять затраты между переменной и постоянной частями, а следовательно, и более точно определять маржинальный доход.

При построении системы комплексного управления затратами предприятия следует использовать подход, связанный с выделением и последующей интеграцией преимуществ рассмотренных выше учетных систем «стандарт-кост», «директ-костинг», ABC.

Также в настоящее время получили свое широкое развитие современные концепции управленческого учета. Наиболее значимыми из них, решающие недостатки традиционных моделей управленческого учета, являются следующие.

Lifecycle costing (калькуляция на базе жизненного цикла), основывающаяся на положении, что стоимость товара (услуги) должна учитывать затраты на всех стадиях его жизненного цикла, связанных с разработкой, проектированием, выводом и продвижением нового товара (услуги) на рынок и т.д.

Target costing (ценообразование по целям), позволяющая определять направления для оптимизации себестоимости товара с учетом целевых значений показателей, определяющих желаемое соотношение «цена-качество», потребительских характеристик, срока службы, уровня сервиса, и т.д.

BSC (Balanced Scorecard)— сбалансированная система показателей), которая основана на управлении, ключевыми бизнес-процессами, закрепленными за центрами ответственности организации в соответствии с поставленными целями организации, количественно и качественно выраженными в целевых значениях оценочных показателей в разрезе четырех проекций — финансы, клиенты, внутренние бизнес-процессы, обучение и рост.

Система JIT (Just-in-time, т.е. «точно в срок») зародилась в Японии в середине 70-х гг. XX века в компании «Тойота» и в настоящее время с большим успехом применяется во многих развитых странах. Суть системы JIT сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство.С

практической точки зрения главной целью системы JIT является уничтожение любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия. При этой системе действует принцип: производить продукцию только тогда, когда в ней нуждаются и только в таком количестве, которое требуется покупателю [43].

Производственные накладные расходы собираются в производственной ячейке и без распределения формируют себестоимость изделий. Непроизводственные накладные расходы распределяются между производственными ячейками пропорционально заранее выбранной базе с использованием расчетных ставок. JIT-калькулирование представляет собой модификацию попередельного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

Рекомендуется применять систему JIT во взаимосвязи с методом ABC, поскольку последний так же, как и JIT, основывается на использовании нефинансовых измерителей. Метод ABC называют еще методом управления накладными расходами. Следовательно, все функциональные схемы учета и распределения накладных расходов по методу ABC могут быть внедрены в систему JIT [52].

Таким образом, основную цель внедрения и использования современной системы управленческого учета на предприятии, можно сформулировать следующим образом — достаточное и своевременное обеспечение всех уровней управления плановой, фактической и прогнозной информацией, необходимой для принятия обоснованных управленческих решений на основе оперативного и детализированного сбора, систематизации и анализа информации.

Переход России на МСФО, безусловно повышающий качество экономической информации, в области учета затрат и калькулирования себестоимости промышленной продукции будет сопряжен с рядом трудностей, обусловленных различиями в методологии управленческого учета, а также учета затрат по принципам МСФО и РСБУ. К таковым относятся

различия в терминологии и категоризации методологического аппарата, в составе и принципах группировки и распределения затрат; различные подходы к объяснению природы и происхождения групп расходов и к их распределению; временная направленность в учете и анализе расходов. Эти трудности разрешимы и требуют дальнейшего изучения и классификации различий в системах учета затрат, а также разработки методик трансформации данных о затратах, сформированных в одной из систем, принимаемых предприятием за основу (например, в управленческом учете или финансовом учете по РСБУ), в данные параллельного формата (финансовый учет по принципам РСБУ или МСФО) [16].

Организация учета затрат на производство имеет большое значение, так как с одной стороны, полученная информация необходима для формирования финансового результата деятельности организации, который определяется на основе показателей себестоимости произведенной и проданной продукции, с другой - она предназначена для принятия управленческих решений, направленных на обеспечение рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Обоснованный, правильно выбранный для данного производства метод предопределяет такую систему учета, которая обеспечит возможность достоверного калькулирования себестоимости изделий в физических единицах с учетом их качественных параметров в соответствии с потребностями анализа динамики затрат, сравнительного анализа себестоимости отдельных изделий, технологических процессов в условиях изменения параметральных характеристик потребляемых предметов труда, трудоемкости и уровня цен.

2. ОРГАНИЗАЦИОННО – ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ТЕХДОРСТРОЙ»

2.1. Организационная характеристика ООО «ТехДорСтрой»

Объектом исследования данной выпускной квалификационной работы является общество с ограниченной ответственностью «ТехДорСтрой».

Общество с ограниченной ответственностью «ТехДорСтрой», является коммерческой организацией, создано в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

Полное фирменное наименование Общества на русском языке: Общество с ограниченной ответственностью «ТехДорСтрой».

Сокращенное фирменное наименование Общества на русском языке: ООО «ТехДорСтрой».

Место нахождения Общества: 308033 город Белгород, проспект Ватутина, дом 19 кв. 18.

Общество является коммерческой организацией, основной целью деятельности которой является получение прибыли путем осуществления на территории Российской Федерации и других стран инвестиционной, производственной, коммерческо-посреднической, а также другой деятельности в соответствии с действующим законодательством РФ и Уставом.

Основными видами деятельности Общества являются:

- разборка и снос зданий;
- производство земляных работ;
- строительство дорог, аэродромов и спортивных сооружений;
- производство общестроительных работ по строительству автомобильных дорог, железных дорог и взлетно-посадочных полос аэродромов;
- деятельность автомобильного грузового специализированного транспорта;
- деятельность автомобильного грузового неспециализированного

транспорта

- производство общестроительных работ;
- производство общестроительных работ по возведению зданий;
- монтаж зданий и сооружений из сборных конструкций;
- устройство покрытий зданий и сооружений;
- производство прочих строительных работ, в том числе электромонтажных, изоляционных, санитарно-технических работ;
- монтаж инженерного оборудования и прочие виды деятельности в соответствии с Уставом общества (Приложение 1).

Общее руководство текущей деятельностью Общества осуществляет единоличный исполнительный орган Общества - Директор.

К компетенции Директора Общества относятся все вопросы руководства текущей деятельностью Общества, за исключением вопросов, отнесенных к исключительной компетенции Общего собрания участников Общества.

Директор Общества организует выполнение решений Общего собрания участников Общества.

Директор Общества:

- без доверенности действует от имени Общества,
- выдает доверенности на право представительства от имени Общества;
- открывает счета Общества в кредитных организациях;
- имеет право первой подписи под финансовыми документами;
- распоряжается имуществом Общества для обеспечения его текущей деятельности в пределах, установленных Уставом;
- принимает решение об использовании резервного и иных фондов Общества;
- представляет интересы Общества в Российской Федерации и за ее пределами;
- издает приказы о назначении на должности работников Общества, об

их переводе и увольнении, заключает трудовые договоры, применяет к работникам Общества меры поощрения и налагает дисциплинарные взыскания;

- утверждает внутренние документы Общества, не подлежащие утверждению Общим собранием участников Общества;
- определяет размер оплаты услуг аудитора;
- созывает или участвует в созыве годового и внеочередного Общего собрания участников Общества;
- утверждает повестку дня Общего собрания участников Общества;
- организует ведение бухгалтерского, статистического и иного учета и представление отчетности Обществом;
- реализует другие полномочия, обеспечивающие достижение целей деятельности Общества и обеспечение его нормальной работы, в соответствии с законодательством и настоящим Уставом, за исключением полномочий, отнесенных законодательством и настоящим Уставом к компетенции иных органов управления Общества.

Прибыль (доход), остающаяся у Общества после уплаты налогов, иных платежей и сборов в бюджет и внебюджетные фонды, поступает в полное его распоряжение и используется самостоятельно.

Общество ведет бухгалтерский учет, представляет бухгалтерскую и статистическую отчетность в порядке, установленном федеральными законами и иными правовыми актами Российской Федерации.

Ответственность за организацию, состояние и достоверность бухгалтерского учета в Обществе, своевременное представление ежегодного отчета и другой финансовой отчетности в соответствующие органы, а также сведений о деятельности Общества, представляемых участникам Общества, кредиторам и в средства массовой информации, несет Директор Общества.

Учетная политика, организация документооборота в Обществе, его филиалах, представительствах и других структурных подразделениях устанавливаются приказами Директора Общества.

Для проверки и подтверждения правильности годовых отчетов и бухгалтерских балансов Общества, а также для проверки состояния текущих дел Общества оно вправе по решению общего собрания участников Общества привлекать профессионального аудитора, не связанного имущественными интересами с Обществом, лицом, осуществляющим функции Директора и участниками Общества.

ООО «ТехДорСтрой» относится к малым предприятиям, согласно критериям, перечисленным в статье 4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ.

Организационная структура Общества представлена в Приложении 2.

Основными документами, определяющими и регулирующими деятельность предприятия, является устав, структурная схема управления, должностные инструкции, учетная политика и другие локальные документы разработанные обществом (Приложения 1, 2, 3, 4).

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО «ТехДорСтрой» представлены в таблице 4. Расчеты показателей в таблице 1 произведены на основе информации о финансовой отчетности (Приложения 6 - 14).

Анализ экономических показателей ООО «ТехДорСтрой» свидетельствует о неравномерности развития экономической деятельности общества.

В 2014г. наблюдается рост всех экономических показателей общества. Обществом была получена прибыль от продаж в размере 1 215 тыс.руб., что на 158% выше прибыли полученной по итогам 2013г., чистая прибыль увеличилась на 156%. Рентабельность продукции в 2014г. составила 2%.

Однако в 2015г. прослеживается значительное ухудшение экономической деятельности ООО «ТехДорСтрой».

Таблица 4

**Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности
ООО «ТехДорСтрой» за 2013 – 2015гг.**

Наименования показателей	Годы			Отклонение			
	2013г.	2014г.	2015г.	Абсолютное (+,-)		Относительное %	
				2014г от 2013г	2015г от 2014г	2014г от 2013г	2015г. от 2014г,
1	2	3	4	5	6	7	8
Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (тыс. руб.).	39722	60169	46666	20447	-13503	151%	78%
Расходы по обычной деятельности тыс. руб.	39251	58954	46607	19703	-12347	150%	79%
Прибыль от продаж, тыс.руб.	471	1215	59	744	-1156	258%	5%
Чистая прибыль (убыток) отчётного периода, тыс. руб.	364	933	18	569	-915	256%	2%
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	0	4526	8270	4526	3744	0%	183%
Среднегодовая сумма дебиторской задолженности, тыс.руб.	7423	12262	16023	+4839	+3761	165%	131%
Среднегодовая сумма кредиторской задолженности, тыс. руб.	6059	16526	24216	10467	7690	273%	147%
Среднесписочная численность работников, чел.	4	9	10	+ 5	+ 1	225%	111%
Материальные затраты, тыс. руб.	1320	5923	4325	4603	-1598	449%	73%
Производительность труда тыс.руб.	9930,5	6685,4	4666,6	-3245,1	-2018,8	67%	70%
Материалоотдача, тыс.руб.	30,09	10,16	10,79	- 19,93	0,63	34%	106%
Материалоёмкость тыс. руб.	0,03	0,10	0,09	0,07	- 0,01	296%	94%
Фондоотдача, тыс.руб.	0	13,29	5,64	13,29	- 7,65	0%	42%
Фондоёмкость, тыс.руб.	0	0,08	0,18	0,08	0,10	0%	236%
Уровень рентабельности, %	1%	2%	0%	1%	-2%	171%	0
Рентабельность продаж, %	1%	2%	0%	1%	-2%	170%	0

Выручка от продажи уменьшилась по сравнению с 2014г. на 13 503 тыс. руб., что позволило обществу получить прибыль в размере 59 тыс. руб., что на 1 156 тыс. руб. меньше чем в 2014г. Уменьшение выручки объясняется

спадом спроса на оказываемые обществом работы, в связи со спадом экономической деятельности потенциальных клиентов. При этом наблюдается рост дебиторской задолженности, что также подтверждает факт снижения платежеспособности заказчиков.

Кредиторская задолженность ООО «ТехДорСтроя» также увеличивается на протяжении всего исследуемого периода, при этом темп роста кредиторской задолженности опережает темп роста дебиторской задолженности, что угрожает потерей платежеспособности общества.

Анализируя среднегодовую стоимость основных средств, необходимо отметить ее среднестатистический характер. Расчеты показывают рост среднегодовой стоимости, однако, данные оборотно-сальдовых ведомостей за 2013 – 2015гг. (Приложение 15 - 17), свидетельствуют о том, что общество не приобретало объекты основных средств, более того их реальная стоимость падает за счет начисленной амортизации. Что не позволяет говорить о расширении производственных мощностей обществом.

Показатель фондоотдачи основных средств в 2015г. по сравнению с 2014г. уменьшился на 58%, соответственно фондоемкость увеличилась и составила в 2015г. 0,18п., по сравнению с 2014г. – 0,08п. Что позволяет сделать вывод о не эффективном использовании основных средств.

Материальные затраты связанные с выполнением работ также сократились, но не за счет их более рационального и эффективного использования, так как показатели материалоотдачи и материалоемкости остались на уровне 2014г., а за счет сокращения объемов выполненных работ обществом в 2015г.

Положительным моментом в деятельности ООО «ТехДорСтрой», является увеличение численности работников в течении всего исследуемого периода, однако положительным фактором рост численности можно рассматривать скорее в социальном плане (увеличение числа занятых работников) чем в экономическом. Так как несмотря на увеличение среднесписочной численности работников, отмечается спад

производительности труда. В частности, производительность труда в 2015г. по сравнению с 2014г. уменьшилась на 30%, а по сравнению с 2013г. на 47%.

В заключении следует отметить, что в 2015г. показатели рентабельности продаж и уровня рентабельности имеют значение близкое к нулю (0,04%).

Руководству ООО «ТехДорСтрой», необходимо пересмотреть стратегию деятельности и предпринять меры по восстановлению экономического роста.

2.2. Анализ финансового состояния предприятия

Финансовое состояние предприятия — это движение денежных потоков, обслуживающих производство и реализацию его продукции, работ, услуг.

Между развитием производства и состоянием финансов существует и прямая, и обратная зависимость.

Финансовое состояние хозяйствующей единицы находится в прямой зависимости от объемных и динамических показателей движения производства. Рост объема производства улучшает финансовое состояние предприятия, а его сокращение, напротив, ухудшает. Но и финансовое состояние в свою очередь влияет на производство: замедляет его, если ухудшается, и ускоряет, если увеличивается.

Чем выше темпы роста производства на предприятии, тем выше выручка от продажи продукции (работ, услуг), а следовательно, и прибыль.

Смысл финансового анализа - в оценке и прогнозировании финансового состояния предприятия по данным бухгалтерского учета и отчетности [44].

Финансовая устойчивость предприятия — это способность субъекта хозяйствования функционировать и развиваться, сохранять равновесие своих активов и пассивов в изменяющейся внутренней и внешней среде.

Даже при хороших финансовых результатах предприятие может испытывать трудности, если оно нерационально использовало свои финансовые ресурсы, вложив их в сверхнормативные производственные запасы или допустив большую дебиторскую задолженность. Положительным фактором для финансовой устойчивости является наличие источников формирования запасов, а отрицательным — величина запасов.

В основе устойчивости финансового состояния организации лежит соотношение между стоимостью материально-производственных запасов и источниками их формирования (собственными и заемными).

Определим тип финансового состояния ООО «ТехДорСтрой» в период 2013 – 2015 гг. (табл. 5). Анализ проведен на основании данных бухгалтерского баланса за 2013 -2015 гг. (Приложение 6, 8, 10).

Таблица 5

Тип финансового состояния ООО «ТехДорСтрой» за 2013 - 2015 гг.

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Общая величина запасов (Зп)	-	-	-
Собственные источники (капитал и резервы)	425	1 448	211
Внеоборотные активы	-	9051	7489
Долгосрочные обязательства	-	-	-
Краткосрочные обязательства	12 031	21 021	27 411
Наличие собственных оборотных средств (СОС)	425	- 7 603	- 7 278
Функционирующий капитал (ФК)	425	- 7 603	- 7 278
Общая величина источников (ОВИ)	12 456	13 418	20 133
$\pm\Phi_c = \text{СОС} - \text{Зп}$	425	- 7 603	- 7 278
$\pm\Phi_T = \text{ФК} - \text{Зп}$	425	- 7 603	- 7 278
$\pm\Phi_o = \text{ОВИ} - \text{Зп}$	12 456	13 418	20 133
Тип финансового состояния	(1, 1, 1)	(0, 0, 1)	(0, 0, 1)

Анализируя, тип финансового состояния ООО «ТехДорСтрой», следует отметить, что в силу специфики деятельности, общество не имеет остатков запасов на конец отчетного периода. Тем не менее, имеющиеся данные позволяют определить наличие у общества собственного оборотного

капитала, функционирующего капитала и общую величину источников приобретения запасов, а следовательно и тип финансового состояния общества.

Как показывает анализ общество только в 2013г. имело абсолютную финансовую устойчивость, однако данные не отражают действительную картину финансового состояния ООО «ТехДорСтрой», так как в 2013г. у общества отсутствуют внеоборотные активы.

Начиная с 2014г. расчеты показывают недостаток как собственного оборотного капитала, так и функционирующего капитала, общество может приобретать запасы, только за счет привлечения краткосрочных источников, что свидетельствует о неустойчивом финансовом состоянии общества.

При таком состоянии нарушается нормальная платежеспособность и возникает необходимость привлечения дополнительных источников финансирования. Тем не менее, у общества присутствует возможность восстановления платежеспособности.

Анализируя финансовую устойчивость предприятия, определяются относительные коэффициенты финансовой устойчивости.

Нижеприведенные коэффициенты финансовой устойчивости, характеризуют независимость по каждому элементу активов предприятия и по имуществу в целом, дают возможность измерить, достаточно ли устойчива компания в финансовом отношении:

- Коэффициент автономии
- Коэффициент финансовой зависимости
- Коэффициент соотношения заемных и собственных средств
- Коэффициент маневренности собственных оборотных средств
- Коэффициент соотношения мобильных и иммобилизованных активов
- Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами [12].

В таблице 6 представлен анализ относительных коэффициентов финансовой устойчивости ООО «ТехДорСтрой» за 2013 – 2015 гг. Источником информации являются данные бухгалтерского баланса за исследуемый период (Приложение 6, 8, 10).

Таблица 6

Показатели характеризующие финансовую устойчивость
ООО «ТехДорСтрой» за 2013 – 2015 гг.

Показатели	Нормат. значение	2013г.	2014г.	2015г.	Отклонение (+, -)	
					2014г. от 2013г.	2015г. от 2014г.
1		2	3	4	5	6
Собственный капитал	-	425	1448	211	1023	-1237
Внеоборотные активы	-	0	9051	7489	9051	-1562
Запасы	-					
Оборотные активы	-	12456	13418	20134	962	6716
Долгосрочные обязательства	-	-	-	-	-	-
Краткосрочные обязательства	-	12031	21021	27411	8990	6390
Баланс	-	12456	22469	27622	10013	5153
Собственный оборотный капитал	-	425	-7603	-7278	-8028	325
Коэффициент автономии	$\geq 0,5$, но $\leq 0,7$	0,03	0,06	0,01	0,03	- 0,06
Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 0,8$	0,97	0,94	0,99	- 0,03	0,06
Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	$\leq 0,7$	28,31	14,52	129,91	-13,79	115,39
Коэффициент маневренности собственных оборотных средств	0,2 – 0,5	1,00	- 5,25	- 34,49	- 6,25	- 29,24
Коэффициент соотношения мобильных и иммобилизованных активов	-	0	1,48	2,69	1,48	1,21
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	$\geq 0,1$	0,03	- 0,57	- 0,36	- 0,60	0,21

Как показали расчеты, практически все коэффициенты финансовой устойчивости, на протяжении всего исследуемого периода не соответствуют рекомендуемым нормативным значениям. В ООО «ТехДорСтрой»

наблюдается недостаток собственных источников формирования имущества, следовательно, общество находится в зависимости от привлеченных средств. Так при норме 0,5 п., коэффициент автономии общества значительно ниже нормы. Зависимость от заемных средств в 2013 – 2015 гг. составляет более 90% (данные коэффициента финансовой зависимости). При этом в 2015г. величина заемных источников превышает собственные источники почти в 130 раз.

Значение коэффициента маневренности собственных оборотных средств, свидетельствует о невозможности общества обеспечить гибкость в использовании собственных средств. Что подтверждают и данные коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами, величина которого имеет отрицательное значение (2014г. – «- 0,57 п.», в 2015г. – «- 0,36 п.»).

В условиях массовой неплатежеспособности и применения ко многим предприятиям процедур банкротства (признания несостоятельности) объективная и точная оценка финансово-экономического состояния приобретает первостепенное значение.

Главным критерием такой оценки являются показатели платежеспособности и степень ликвидности предприятия.

Платежеспособность предприятия определяется его возможностью и способностью своевременно и полностью выполнять платежные обязательства, вытекающие из торговых, кредитных и иных операций денежного характера. Платежеспособность влияет на формы и условия коммерческих сделок, в том числе на возможность получения кредита.

Ликвидность предприятия определяется наличием у него ликвидных средств, к которым относятся наличные деньги, денежные средства на счетах в банках и легко реализуемые элементы оборотных ресурсов. Ликвидность отражает способность предприятия в любой момент совершать необходимые расходы.

Ликвидность и платежеспособность как экономические категории не тождественны, но на практика они тесно взаимосвязаны между собой.

Ликвидность предприятия отражает платежеспособность по долговым обязательствам. Неспособность предприятия погасить свои долговые обязательства перед кредиторами и бюджетом приводит к его банкротству. Основаниями для признания предприятия банкротом являются не только невыполнение им в течении нескольких месяцев своих обязательств перед бюджетом, но и невыполнение требований юридических и физических лиц, имеющих к нему финансовые или имущественные претензии.

Улучшение платежеспособности предприятия неразрывно связано с политикой управления оборотным капиталом, которая нацелена на минимизацию финансовых обязательств.

Оценка платежеспособности предприятия производится с помощью коэффициентов платежеспособности, являющихся относительными величинами. Коэффициенты платежеспособности, приведенные ниже, отражают возможность предприятия погасить краткосрочную задолженность за счет тех или иных элементов оборотных средств [20].

Коэффициент абсолютной ликвидности а показывает, какая часть краткосрочной задолженности может быть покрыта наиболее ликвидными оборотными активами - денежными средствами и краткосрочными финансовыми вложениями :

$$K_{ла} = ДС / КП$$

где ДС- денежные средства и их эквиваленты;

КП - краткосрочные пассивы.

Принято считать, что нормальный уровень коэффициента абсолютной ликвидности должен быть 0,03 - 0,08.

Коэффициент промежуточного покрытия (быстрой ликвидности) показывает, какую часть краткосрочной задолженности предприятие может погасить за счет денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и дебиторских долгов:

$$Клп = (ДС + ДБ) / КП,$$

где ДБ - расчеты с дебиторами.

Нормальный уровень коэффициента промежуточного покрытия должен быть не менее 0,7.

Общий коэффициент покрытия (текущей ликвидности) Кло показывает, в какой степени оборотные активы предприятия превышают его краткосрочные обязательства:

$$Кло = \Pi А / КП$$

где $\Pi А$ - итог второго раздела актива баланса.

Принято считать, что нормальный уровень коэффициента общего покрытия должен быть равен 1,5 — 3 и не должен опускаться ниже 1.

Чем выше коэффициент общего покрытия, тем больше доверия вызывает предприятие у кредиторов. Если данный коэффициент меньше 1, то такое предприятие неплатежеспособно [44].

В таблице 7 рассчитаны показатели характеризующие ликвидность ООО «ТехДорСтрой» в период с 2013г. по 2015 г. включительно. Так как бухгалтерский баланс общества, составляется в упрощенном варианте и некоторые статьи представлены в обобщенном виде, то для получения информации необходимой для проведения анализа, использовались данные оборотно-сальдовых ведомостей за 2013 – 2015 гг. (Приложение 15 - 17).

Анализ показателей ликвидности свидетельствуют, что практически на протяжении всего исследуемого периода они не соответствуют рекомендуемым нормам. Только в 2013 -2014 гг., некоторые из них (коэффициент абсолютной ликвидности и коэффициент быстрой ликвидности в 2013г.) находятся в пределах нормы. Начиная с 2015г. все коэффициенты ликвидности ниже установленных норм. То есть в 2015г. ООО «ТехДорСтрой» испытывает проблемы с платежеспособностью.

Таблица 7

Показатели, характеризующие ликвидность ООО «ТехДорСтрой»
за 2013- 2015 гг.

Показатели	Годы			Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
	2013	2014	2015	2014г. от 2013г.	2015г. от 2014г.	2014г. от 2013г.	2015г. от 2014г.
Денежные средства	378	984	674	606	-310	260%	68%
Дебиторская задолженность	12078	12434	19460	356	7026	103%	157%
Финансовые вложения	0	0	0	0	0	0%	0%
Запасы	0	0	0	0	0	0%	0%
Оборотные средства	12456	13418	20134	962	6716	108%	150%
Краткосрочные обязательства	12031	21021	27411	8990	6390	175%	130%
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,03	0,05	0,02	0,02	- 0,03	149%	40%
Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности	1,04	0,64	0,73	- 0,40	0,10	62%	115%
Коэффициент текущей ликвидности	1,04	0,64	0,73	- 0,40	0,10	62%	115%

При анализе ликвидности баланса проводится сравнение активов, сгруппированных по степени их ликвидности, с обязательствами по пассиву, сгруппированными по срокам их погашения. Расчет и анализ коэффициентов ликвидности позволяет выявить степень обеспеченности текущих обязательств ликвидными средствами главная цель анализа движения денежных потоков – оценить способность предприятия генерировать денежные средства в размере и в сроки, необходимые для осуществления планируемых расходов и платежей.

Главная задача оценки ликвидности баланса – определить величину покрытия обязательств предприятия его активами, срок превращения которых в денежную форму (ликвидность) соответствует сроку погашения обязательств (срочности возврата).

Для проведения анализа актив и пассив баланса группируются по следующим признакам:

- по степени убывания ликвидности (актив);
- по степени срочности оплаты (погашения) (пассив).

Активы в зависимости от скорости превращения в денежные средства (ликвидности) разделяют на следующие группы:

A1 - наиболее ликвидные активы - денежные средства предприятия и краткосрочные финансовые вложения;

A2 - быстро реализуемые активы - дебиторская задолженность и прочие активы;

A3 - медленно реализуемые активы - запасы, дебиторская задолженность со сроком погашения более 12 месяцев;

A4 - труднореализуемые активы - итог раздела I актива баланса, за исключением статей этого раздела, включенных в предыдущую группу.

Группировка пассивов происходит по степени срочности их возврата:

П1- наиболее срочные обязательства - кредиторская задолженность, прочие пассивы, а также ссуды, не погашенные в срок;

П2 - краткосрочные пассивы - краткосрочные кредиты и заемные средства;

П3 - долгосрочные пассивы - долгосрочные кредиты и заемные средства;

П4 - постоянные пассивы - итог раздела IV пассива баланса.

При определении ликвидности баланса группы актива и пассива сопоставляются между собой.

Условия абсолютной ликвидности баланса:

$$A1 \geq П1;$$

$$A2 \geq П2;$$

$$A3 \geq П3;$$

$$A4 \leq П4.$$

Необходимым условием абсолютной ликвидности баланса является выполнение первых трех неравенств. Четвертое неравенство носит так называемый балансирующий характер: его выполнение свидетельствует о наличии у предприятия собственных оборотных средств. Если любое из неравенств имеет знак, противоположенный зафиксированному в оптимальном варианте, то ликвидность баланса отличается от абсолютной.

Теоретически недостаток средств по одной группе активов компенсируется избытком по другой, но на практике менее ликвидные средства не могут заменить более ликвидные [12].

В таблице 8 проведен расчет ликвидности баланса ООО «ТехДорСтрой» за 2015г.

Таблица 8

Анализ ликвидности баланса за 2015г. ООО «ТехДорСтрой»

Актив	На начало периода (тыс. руб.)	На конец пер. (тыс. руб.)	Пассив	На начало периода (тыс. руб.)	На конец пер. (тыс. руб.)	Платежный излишек (+) или недостаток (-)	
						На нач. периода тыс.руб.	На кон. периода тыс.руб.
Наиболее ликвидные активы	984	674	Наиболее срочные обязательства	21021	27411	-20037	-26737
Быстрореализуемые активы	12434	19460	Краткосрочные пассивы	0	0	12434	19460
Медленно реализуемые активы	0	0	Долгосрочные пассивы	0	0	0	0
Труднореализуемые активы	9051	7489	Постоянные пассивы	1448	211	7603	7278
Баланс	22469	27622	Баланс	22469	27622	0	0

Как показали исследования, бухгалтерский баланс ООО «ТехДорСтрой» как на начало 2015 г. так и на конец, не является абсолютно ликвидным, так как наблюдается недостаток абсолютно ликвидных средств (то есть денежных средств) для расчетов по срочным обязательствам.

Данный факт подтверждают полученные неравенства:

01.01.15г.: $A1 < П1$	01.01.16г.: $A1 < П1$
$A2 > П2$	$A2 > П2$
$A3 > П3$	$A3 > П3$
$A4 < П4$	$A4 < П4$

Как на начало 2015г. так и на конец 2015г. ООО «ТехДорСтрой» испытывает недостаток наиболее ликвидных средств для погашения наиболее срочных обязательств, что является отрицательным моментом, более того их недостаток на конец года увеличивается.

Выполнение второго и третьего условия обусловлено тем, что предприятие в своей деятельности не использует ни краткосрочные кредиты и займы ни долгосрочные.

Выполнение четвертого неравенства в анализируемом периоде свидетельствует о соблюдении минимального условия финансовой устойчивости – наличии у ООО «ТехДорСтрой» собственного оборотного капитала.

Невыполнение первого неравенства свидетельствует о том, что ликвидность баланса отличается от абсолютной. При этом недостаток средств по одной группе активов компенсируется их избытком по другой группе, хотя компенсация имеет место лишь по стоимостной величине, поскольку в реальной платежной ситуации менее ликвидные активы не могут заменить более ликвидные.

2.3. Порядок организации бухгалтерского учета в ООО «ТехДорСтрой»

ООО «ТехДорСтрой» относится к малым предприятиям, согласно критериям, перечисленным в статье 4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации лежит на руководителе [3].

В ООО «ТехДорСтрой» бухгалтерский учет ведется отдельным подразделениям «Бухгалтерией», возглавляемое главным бухгалтером.

Структура бухгалтерии представлена в Приложении 2. Бухгалтерия общества, включает бухгалтера – кассира, бухгалтера по материалам, бухгалтера по заработной плате. Также в подчинении главного бухгалтера находится сметчик, в обязанности которого включается составление смет и контроль за их выполнением.

Главный бухгалтер ООО «ТехДорСтрой», осуществляет организацию бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности и контроль экономного использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранности собственности Организации.

Формирует в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете учетную политику исходя из структуры и особенностей деятельности Организации, необходимости обеспечения его финансовой устойчивости [5, 9].

Возглавляет работу по подготовке и принятию рабочего плана счетов, форм первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы, разработке форм документов внутренней бухгалтерской отчетности, а также обеспечению порядка проведения инвентаризаций, контроля проведения хозяйственных операций, соблюдения технологии обработки бухгалтерской информации и порядком документооборота.

Обеспечивает рациональную организацию бухгалтерского учета и отчетности в Организации и в его подразделениях на основе максимальной централизации учетно-вычислительных работ и применения современных технических средств и информационных технологий, прогрессивных форм и методов учета и контроля, формирование и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской информации о деятельности Организации, его имущественном положении, доходах и расходах, а также

разработку и осуществление мероприятий, направленных на укрепление финансовой дисциплины.

Участвует в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности Организации по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, устранения потерь и непроизводительных затрат.

Обеспечивает составление баланса и оперативных сводных отчетов о доходах и расходах средств, другой бухгалтерской и статистической отчетности, представление их в установленном порядке в соответствующие органы (Приложение 3).

Бухгалтер-кассир назначается на должность и освобождается от нее приказом генерального директора компании по представлению главного бухгалтер-кассира. Бухгалтер-кассир непосредственно подчиняется главному бухгалтер-кассиру. При назначении работника на должность кассира с ним подписывается договор о полной материальной ответственности.

В ООО «ТехДорСтрой», бухгалтер-кассир выполняет следующие должностные обязанности:

Осуществляет прием наличных денежных средств в кассу предприятия с одновременным занесением информации в компьютерную базу данных.

Выдает наличные денежные средства подотчетным лицам на основании служебных записок, заверенных подписью директора с одновременным занесением информации в компьютерную базу данных. Ведет и учитывает расходы с подотчетными лицами предприятия, проверяет, оформляет и проводит в компьютерной базе данных авансовых отчетов подотчетных лиц.

Контролирует соблюдение лимита остатка денежных средств в кассе, сдает наличную выручку в банк, получает наличные денежные средства по чеку в банке.

Ежедневно ведет кассовую книгу и оформляет первичные кассовые документы в соответствии с порядком ведения кассовых операций в РФ.

Выплачивает заработную плату работникам предприятия, перечисляет налоги по заработной плате.

Готовит платежные поручения и отправляет их в банки по системе «банк-клиент».

Получает и обрабатывает выписку с расчетного счета. Обменивается корреспонденцией с банками: предоставляет в банки информацию, предусмотренную законодательством (кассовые планы, заявления на утверждение лимита остатка наличных средств в кассе, подтверждение остатков на расчетных счетах и т.п.); получает необходимые предприятию справок, писем, подтверждений.

Должностные обязанности бухгалтера по зарплате включают в себя решение всех основных вопросов, связанных с ведением бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда. В частности, к функционалу бухгалтера по заработной плате в ООО «ТехДорСтрой» относится:

- прием и контроль первичной документации по зарплате и подготовка ее к счетной обработке;
- отражение на счетах бухгалтерского учета операций по учету заработной платы;
- начисление налогов и взносов, возникающих на участке, связанном с расчетом заработной платы;
- подготовка данных для составления бухгалтерской, статистической и налоговой отчетности в части учета расчетов по заработной плате;
- контроль за сохранностью бухгалтерских документов по учету заработной платы.

В обязанности бухгалтера по учету материалов входит ежемесячное и непрерывное ведение учета МПЗ с выполнением всех действий, которые требует ООО «ТехДорСтрой»:

- прием материалов и его документальное оформление;
- расчет себестоимости МПЗ;
- контроль экономного расхода материалов;

- подготовка первичной документации к обработке;
- отражение данных о движении материалов на бухгалтерских счетах;
- начисление платежей в бюджет;
- формирование и ведение баз данных о бухучете на участке МПЗ.

Обязанности по формированию учетной политики возложена на главного бухгалтера. В ООО «ТехДорСтрой», разработана учетная политика для целей бухгалтерского учета и утверждена приказом директора общества №03 от 11.01.2014г. (Приложение 4).

Согласно учетной политики ООО «ТехДорСтрой», бухгалтерский учет ведется структурным подразделением (бухгалтерией), возглавляемым главным бухгалтером.

Бухгалтерский учет ведется автоматизированно с использованием рабочего Плана счетов. Исходя из своего вида деятельности, ООО «ТехДорСтрой» разработан и утвержден рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий перечень синтетических счетов, субсчетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета в организации. Рабочий план счетов закреплен отдельным приложением к положению по учетной политике (Приложение 5). Рабочий плана счетов опирается на действующий План счетов, рекомендованный приказом Минфина РФ от 31.10.00 № 94н.

В качестве форм первичных учетных документов используются унифицированные формы первичной учетной документации по учету работ в строительстве, утвержденные постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999г. № 100. При проведении хозяйственных операций, для оформления которых не предусмотрены типовые формы первичных документов, используются самостоятельно разработанные формы.

Инвентаризация имущества и обязательств проводится раз в год перед составлением годового баланса, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством, федеральными и отраслевыми стандартами, регулирующими ведение бухгалтерского учета.

Переоценка основных средств не производится.

Объект принимается к учету в качестве основного средства, если он предназначен для использования в уставной деятельности организации и для управленческих нужд. При этом должны одновременно соблюдаться условия:

- объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть свыше 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- стоимость объекта превышает 40 000 руб.

Сроки полезного использования основных средств определяются по Классификации основных средств, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1.

По основным средствам, предполагаемый к использованию для работы в условиях повышенной сменности, срок полезного использования, определенный в соответствии с Классификацией основных средств, сокращается в два раза.

Амортизация по всем объектам основных средств начисляется линейным способом.

Предметы со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью менее 40 000 руб. (за исключением спецодежды, специальной оснастки и специальных инструментов) списываются на затраты по мере их передачи в эксплуатацию.

Затраты на текущий и капитальный ремонт имущества включаются в расходы организации отчетного периода.

Единицей учета материально-производственных запасов является номенклатурный номер материального запаса.

Аналитический учет материалов осуществляется на основании оборотных ведомостей. При этом карточки аналитического учета в бухгалтерии не ведутся.

В качестве учетных цен на материалы применяются договорные цены.

При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии все группы материалов оцениваются по средней себестоимости. Списание ТЗР или отклонений на увеличение стоимости израсходованных материалов производится пропорционально учетной стоимости материалов, исходя из отношения суммы остатка ТЗР или величины отклонения на начало месяца и текущих ТЗР или отклонений за месяц к сумме остатка материалов на начало месяца и поступивших материалов в течение месяца по учетной стоимости.

Специальные инструменты, специальное оборудование и спецодежда учитываются в составе материально-производственных запасов (в т. ч. спецоснастка и спецодежда, срок эксплуатации которой превышает 12 месяцев).

Стоимость спецодежды, срок эксплуатации которой не превышает 12 месяцев, единовременно списывается на материальные расходы в момент ее передачи (отпуска) сотрудникам.

Стоимость спецодежды, срок эксплуатации которой превышает 12 месяцев, а также стоимость специальной оснастки и специальных инструментов погашается линейным способом.

Прямые затраты по строительной деятельности по договорам строительного подряда подлежат учету на счете 20 «Основное производство» в разрезе объектов строительства.

При этом к прямым затратам относятся все производственные расходы, непосредственно связанные с исполнением каждого конкретного договора строительного подряда (в т. ч. зарплата, амортизация, арендная плата, стоимость принятых субподрядных работ).

Возмещаемые по условиям договора строительного подряда расходы общехозяйственного характера списываются в конце месяца со счета 26 «Общехозяйственные расходы» на счет 20 «Основное производство» на аналитический признак соответствующего договора.

Отчисления в резерв по сомнительным долгам производятся ежеквартально.

Для расчета оценочного обязательства на оплату отпусков используется следующий порядок:

- обязательство определяется на последнее число каждого квартала;
- сумма оценочного обязательства рассчитывается как произведение.

Количества не использованных всеми сотрудниками организации дней отпусков на конец квартала (по данным кадрового учета) на средний дневной заработок по организации за последние шесть месяцев с учетом начисленных взносов на обязательное страхование.

Расходы в виде стоимости материалов, переданных для выполнения работ по договору, но еще не использованных для исполнения договора, не учитываются при расчете степени готовности работ. Данные расходы учитываются на счете 20 в составе НЗП как понесенные в счет предстоящих работ по договору. Расходы, понесенные в счет предстоящих работ по еще не заключенным договорам, учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Выручка от продажи излишков строительных материалов, приобретенных для исполнения договора, в выручку по договору не включается и учитывается на счете 91 в составе прочих доходов.

В учетной политике ООО «ТехДорСтроя» приведен перечень должностных лиц, имеющих право на получение денежных средств под отчет. Срок представления авансовых отчетов по суммам, выданным под отчет (за исключением сумм, выданных в связи с командировкой), - 30 календарных дней. По возвращении из командировки сотрудник обязан представить авансовый отчет об израсходованных суммах в течение трех рабочих дней (Приложение 4).

По общему правилу в состав бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий входят:

- бухгалтерский баланс;

- отчет о финансовых результатах;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах: отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, отчет о целевом использовании средств, пояснения [7, 8].

Малые компании могут обойтись только двумя первыми формами. То есть заполнить лишь бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах. Приложения к отчетности составляются по усмотрению бухгалтера. Кроме того, такие компании могут заполнять не общие бланки отчетности, а сокращенные. Приведены они в приложении № 5 к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО «ТехДорСтрой» включает бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах (Приложение 6 - 7).

В целом организация и ведение бухгалтерского учета в ООО «ТехДорСтрой» соответствует законодательству Российской Федерации. Бухгалтерский учет ведется отдельным подразделениям «Бухгалтерией», возглавляемое главным бухгалтером, в обществе разработана и утверждена учетная политика и другие локальные документы регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета.

3. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ СВЯЗАННЫХ С ВЫПОЛНЕНИЕМ РАБОТ В ООО «ТЕХДОРСТРОЙ»

3.1. Первичные документы по учету затрат на производство

Согласно пункту 1. ст. 9 гл. 2 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (№ 402 ФЗ от 06.12.11): «Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом» [2].

До принятия нового закона первичная документация по учету затрат состояла из:

- базовых первичных документов (применяемых всеми предприятиями, независимо от вида деятельности),
- документов, учитывающих отраслевые особенности (разрабатываемых, как правило, отраслевыми министерствами)
- документов, разработанными предприятиями (если нужной унифицированной формы нет).

С 1 января 2013 г. формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Но их применение возможно, как и прежде, по решению руководителя экономического субъекта. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

При этом каждый первичный учетный документ должен содержать все обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;

- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Законодательством РФ о бухгалтерском учете не установлены какие-либо ограничения на включение в первичные учетные документы дополнительных к обязательным реквизитов. Включение дополнительных к обязательным реквизитов в первичный учетный документ осуществляется организацией при необходимости (в связи с особенностями хозяйственной жизни, требованиями нормативных правовых актов, потребностями управления, технологией обработки учетной информации, др.) [13].

В положении по учетной политике ООО «ТехДорСтрой» установлено, что бухгалтерский учет осуществляется бухгалтерской службой как структурным подразделением, возглавляемым главбухом. Хранение соответствующей документации возложено на главного бухгалтера ООО «ТехДорСтрой».

В качестве форм первичных учетных документов используются унифицированные формы учетной документации по учету работ в строительстве, утвержденные постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. №100.

В положении по учетной политике ООО «ТехДорСтрой» указано, что право подписи первичных учетных документов предоставлено должностным лицам, которые уполномочены на это соответствующей должностной инструкцией (Приложение 4).

Все записи в бухгалтерском учете о затратах на выполнение работ и их сдача заказчику основываются на данных соответствующих первичных документов. Эти документы можно группировать по четырем признакам:

- по учету затрат труда;
- предметов труда;
- средств труда;
- выхода продукции [33].

Рассмотрим основные документы каждой группы, используемые в ООО «ТехДорСтрой».

В документах по учету затрат труда отражают произведенные трудовые затраты на выполнение конкретных работ и начисленная при этом оплата.

Учет отработанного времени каждым работником подразделения в ООО «ТехДорСтрой» ежедневно ведется в таблице с использованием унифицированной формы Т-13 (Приложение 24). В конце месяца в нем отражают количество отработанных дней по каждому работнику. Табель ведется методом регистрации только отклонений. То есть, если работник явился на работу и отработал, клетка табеля остается пустой, отражаются только отклонения.

Пример 1. Согласно табелю рабочего времени за сентябрь 2016г. Буханов Д.С. с 27 сентября находился на больничном, в табеле начиная с 27 сентября работник в обязанности которого вменено вести табель, отметил данный факт. Косьянова Л.А. с 26 сентября ушла в отпуск, в клетке табеля, также были отмечены дни отпуска (Приложение 24).

В ООО «ТехДорСтрой» применяется повременно-премиальная система оплаты труда, первичным документом для расчета заработной платы, является табель учета рабочего времени (Приложение 24).

Расчет заработной платы и удержаний из нее производят автоматизировано в программе «1-С Бухгалтерия», при этом автоматически формируется информация о начисленной заработной плате, лицевые счета

работников, расчетные листки работников, свод начислений и удержаний и бухгалтерский проводки (Приложение 25 - 27).

Документы по учёту затрат предметов труда фиксируют расход различных материальных ценностей. Учет производственных запасов осуществляется на основании следующих первичных документов: приходного ордера, доверенности, акта о приемке материалов, лимитно-заборной карты, требований, накладной на внутреннее перемещение, накладной на отпуск материалов, карточки складского учета материалов, ведомости учета остатков материалов на складе [39].

В ООО «ТехДорСтрой» отпуск материальных запасов со склада на производство, оформляется требованием – накладной. В которой указывается номер корреспондирующего счета, наименования материала, единицы измерения, количество затребованных материалов и отпущенных, цена за единицу и общая сумма на которую были отпущены материалы.

Пример 2. Согласно требования – накладной №17 от 30.11.2016г. ООО «ТехДорСтрой» со склада были отпущены: 8,007 т. Дизельного топлива по цене 32 993,05 руб./т. На сумму 264 175,36 руб. и Кольцо 61 Q6-06510 в количестве 6 шт., по цене 932,00 руб. за штуку, на сумму 5 593,22 руб. (Приложение 28).

Документы по учёту затрат средств труда фиксируют затраты по использованным средствам труда, которые выражаются в начисленной амортизации и затратах на текущий ремонт.

Амортизация основных средств начисляется в соответствии с учетной политикой, линейным способом. Расчет производится автоматизировано в ведомости начисления амортизации.

Основным видом деятельности ООО «ТехДорСтрой», является выполнение земляных работ. Общество заключает договор подряда с заказчиком на выполнение земляных работ, к которому прилагается сметный расчет стоимости работ (Приложение 29, 30). По окончании выполненных работ заказчику представляется справка о стоимости фактически

выполненных работ и предъявляется счет-фактура (Приложение 31, 32). Выполненные работы, оформляются Актом о приемке выполненных работ, унифицированная форма №КС-2 (Приложение 33). В акте указывается наименование выполненных работ, количество, цена за единицу, общая стоимость выполненных работ, включая НДС. Акт подписывают подрядчик и заказчик [1].

Пример 3. В соответствии с договором подряда №090916/137 от 09.09.2016г. ООО «ТехДорСтрой» выполнил земляные работы ООО «Проектмонтажстрой центр». По окончании работ, между ООО «ТехДорСтрой» и заказчиком был подписан Акт о приемке выполненных работ №1 от 28.09.2016г. Согласно Акту подрядчиком были выполнены земляные работы на общую сумму 1 127 045,92 руб., в том числе НДС – 171 922,26 руб.

Акт подписали директор ООО «ТехДорСтрой» и генеральный директор ООО «Проектмонтажстрой центр» (Приложение 29 - 33).

Проведя исследования первичной документации ООО «ТехДорСтрой» по учету затрат связанных с выполнением работ, можно сделать вывод, что общество в своей деятельности применяет типовые унифицированные формы учетной документации по учету работ в строительстве, утвержденные постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. №100. При этом общество оставляет за собой право самостоятельно разрабатывать формы документов, для оформления хозяйственных операций по которым не предусмотрены унифицированные формы, что отражено в учетной политике ООО «ТехДорСтрой».

3.2. Синтетический и аналитический учет затрат на производство

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор синтетических и аналитических счетов.

В крупных и средних организациях для группировки затрат по статьям, видам производства, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции используются следующие активные счета бухгалтерского учета:

- 20 «Основное производство» – калькуляционный;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства» – инвентарный (используют предприятия, которые практикуют полуфабрикатный вариант учета производственных затрат);
- 23 «Вспомогательные производства» – собирательно-распределительный (ведут предприятия с цеховой структурой управления);
- 25 «Общепроизводственные расходы» – собирательно-распределительный (ведут предприятия с цеховой структурой управления);
- 26 «Общехозяйственные расходы» – собирательно-распределительный,
- 28 «Потери от брака» – калькуляционный;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – калькуляционный (для отражения затрат по объектам непромышленной сферы: ЖКХ, столовые, дома отдыха, спортивные сооружения);
- 97 «Расходы будущих периодов» – бюджетно-распределительный.

Для учета затрат на производство продукции (работ, услуг) используется также пассивный счет:

- 96 «Резервы предстоящих расходов» [6].

Система производственных счетов определяет последовательность группировки и учета затрат, в числе которых:

- 1) отражаются элементы затрат за месяц на дебете производственных счетов (материалы, заработная плата, амортизационные отчисления и т.д.);
- 2) списываются расходы будущих периодов, и резервируются предстоящие расходы и платежи на затраты данного месяца;

3) списываются или распределяются между работами вспомогательных производств расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования и общепроизводственные расходы;

4) суммируются и распределяются расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы основных цехов;

5) определяются потери от брака и включаются в себестоимость продукции;

б) определяется себестоимость незавершенного основного производства и выпущенной продукции [37].

Методологические основы организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) разрабатываются и утверждаются Минфином и Госкомстатом РФ.

Счета предназначены для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности организации (кроме расходов на продажу). Счета учета затрат содержат перечень статей затрат для определения стоимости производства продукции (работ, услуг) в следующих аналитических разрезах:

- а) по видам продукции;
- б) по видам деятельности;
- в) по статьям калькуляции;
- г) по элементам затрат и т. д.

Организации самостоятельно определяют элементы затрат, формирующие статьи затрат и статьи калькуляции для обеспечения необходимых уровней аналитики по учету расходов [34, 36].

В ООО «ТехДорСтрой» применяется позаказный метод учета затрат. Объект калькулирования при данном методе – отдельный производственный заказ, выполнение земляных работ. Он открывается на заранее известное количество земельных работ и предназначен, как правило, для конкретного заказчика, потребителя, получателя.

Непременное условие применения позаказного варианта – заведение на каждый заказ карточки регистрации. В ней отражают прямые и косвенные расходы, связанные с исполнением заказа (договора). По окончании изготовления выполнения работы заказ закрывают и составляют отчетную калькуляцию. По выполненным заказам оформляют документы на приемку выполненных работ (ведомости). Фактическая себестоимость выполненных земельных работ, изготавливаемых по заказу, определяется после их выполнения [15].

Затраты, которые собирают по каждому заказу, подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые затраты относятся непосредственно на изготавливаемую продукцию, выполняемые заказы, договоры, услуги и т. д. Состав сформированных на счете 20 прямых расходов зависит от вида деятельности, вида производства, его структуры и других факторов. При использовании данного метода на счете 20, как правило, открывают субсчета под определенные заказы, которым присваивают свой шифр. И на аналитических счетах последовательно нарастающим итогом собирают все фактические затраты. Внутри заказа расходы группируют по элементам затрат. Обычно к основным статьям прямых расходов относят:

- сырье и материалы за минусом возвратных отходов;
- зарплату производственных рабочих или исполнителей проектов, а также страховые взносы, начисленные на нее;
- стоимость спецоборудования;
- услуги соисполнителей и субподрядчиков.

Прямые затраты по отдельным заказам бухгалтер учитывает на основании первичных документов, в которых также обязательно должен быть указан соответствующий шифр [17, 31].

Данные по материальным затратам для калькулирования себестоимости берут из требований на отпуск материалов (Приложение 28).

Для учета сумм по трудовым затратам используют таблицы учета рабочего времени и ведомости начисления зарплаты (Приложение 24, 25).

Расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на конкретный заказ, при данном методе учета относят к косвенным накладным затратам. Они составляют значительную часть расходов и подразделяются, как правило, на две группы: общепроизводственные (учитывают на счете 25) и общехозяйственные (отражают на счете 26). Их распределяют по заказам согласно принятой базе [32].

В ООО «ТехДорСтрой», согласно учетной политике учитываются на сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

В бухучете возможно два варианта калькулирования себестоимости продукции: по полной и неполной производственной себестоимости. В первом случае накладные расходы распределяют по заказам и списывают в конце месяца:

Дт сч. 20 «Основное производство»

Кт сч. 25 «ОПР» (сч. 26 «ОХР»)

– списаны общепроизводственные и общехозяйственные расходы на стоимость заказа.

При расчете неполной производственной себестоимости общехозяйственные расходы в конце месяца включают в себестоимость продаж:

Дт сч. 90.02 «Себестоимость продаж»

Кт сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

– отражено списание общехозяйственных расходов.

Если же реализации в данном месяце не было, то общехозяйственные расходы относят на расходы будущих периодов:

Дт сч. 97 «Расходы будущих периодов»

Кт сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

– списаны общехозяйственные расходы.

Второй вариант сближает бухгалтерский и налоговый учет [50].

В ООО «ТехДорСтрой» применяется первый метод калькулирования себестоимости выполненных работ, то есть по полной себестоимости.

В соответствии с учетной политикой ООО «ТехДорСтрой» учет затрат основного производства в Обществе ведется на активном счете 20 «Основное производство». Данный счет является калькуляционным и дает возможность исчислить фактическую себестоимость произведенной продукции.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выполнением работ, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства.

Прямые затраты основного производства связанные с выполнением работ отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с поставщиками и др. [29].

Аналитический учет в ООО «ТехДорСтрой» затрат на производство ведется по видам затрат в карточке счета 20 «Основное производство» (Приложение 21 - 23).

Следует отметить, что согласно п.24 учетной политики ООО «ТехДорСтрой», расходы общехозяйственного характера учитываются на сч. 26 «Общехозяйственные расходы», а в конце месяца списываются на сч. 20 «Основное производство», однако на практике в бухгалтерском учете общества, сч. 26 «Общехозяйственные расходы», не применяется.

Основными статьями затрат основного производства в ООО «ТехДорСтрой» являются материальные затраты и затраты на заработную плату. Также в составе затрат основного производства учитываются отчисления в социальные внебюджетные фонды и амортизация основных средств, арендная плата, стоимость услуг сторонних организаций. С учетом специфики деятельности ООО «ТехДорСтрой», следует отметить, что незавершенное производство на конец отчетного периода отсутствует.

Рассмотрим на примере порядок формирования затрат основного производства за декабрь 2015г. Аналитический учет затрат основного производства ведется в карточке по сч. 20 «Основное производство». Бухгалтерские проводки будут составлены на основании данных аналитического учета (Приложение 21 - 23).

Пример 4.

А) Отпущены материалы на основное производство

Дт сч. 20.01 «Основное производство»	431 650,82
Кт сч. 10.3 «Топливо»	163 395,66
Кт сч. 10.5 «Запасные части»	268 255,16

Б) Начислена заработная плата работникам ООО «ТехДорСтрой»

Дт сч. 20.01 «Основное производство»	
Кт сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	148 239,13

В) Начислены страховые взносы в социальные внебюджетные фонды

Дт сч. 20.01 «Основное производство»	
Кт сч. 69 «Расчеты по соц.страх. и обеспечению»	46 250,61

Г) Начислена амортизация основных средств

Дт сч. 20.01 «Основное производство»	
Кт сч. 02 «Амортизация основных средств»	130 199,74

Д) Отражены услуги сторонних организаций

Дт сч. 20.01 «Основное производство»	
Кт сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	11 352 989,8

Е) Начислена арендная плата

Дт сч. 20.01 «Основное производство»	
Кт сч. 76.09 «Расчеты с разными кредиторами»	20 000

Ж) Списана фактическая производственная себестоимость выполненных работ

Дт сч. 90.02 «Себестоимость продаж»	
Кт сч. 20.01 «Основное производство»	12 130 330,10

Таким образом, себестоимость выполненных работ ООО «ТехДорСтрой» в декабре составила 12 130 330,10 руб.

Регистром синтетического, обобщенного учета затрат на производство, является Анализ сч. 20 «Основное производство» (Приложение 18 - 20).

В таблице 9 отражены бухгалтерские проводки по учету затрат связанных с выполнением работ ООО «ТехДорСтрой» за 2015 г.

Таблица 9

Бухгалтерские проводки по учету производственных затрат в
ООО «ТехДорСтрой» за 2015 г.

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма проводки	Документ-основание
	Дебет	Кредит		
Начислена амортизация по объектам основных средств, производственного назначения	20	02	1 562 396,88	Ведомость расчета амортизации
Отпущены материалы для выполнения работ	20	10	4 324 539,66	Накладная, требование-накладная
Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для основного производства	20	60	39 672 619,57	Акт выполненных работ, Счет-фактура (полученный)
Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников основного производства	20	69	382 673,15	Бухгалтерская справка-расчет
Начислена оплата труда работникам основного производства	20	70	1 226 516,52	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена начисленная арендная плата	20	76	60 000,00	Счет-фактура
Отражена фактическая себестоимость выполненных работ	90	20	47 228 745,78	Бухгалтерская справка-расчет

Таким образом, проведенные исследования показали, что в ООО «ТехДорСтрой» применяется позаказная система учета затрат связанная с выполнением строительно-монтажных работ в том числе земляных работ. Следует отметить, что данная система рекомендуется для небольших предприятий, в том числе выполняющих строительно-монтажные работы.

Все затраты связанные с выполнением работ в том числе как прямые так и косвенные, в бухгалтерском учете ООО «ТехДорСтрой», отражаются по дебету сч. 20 «Основное производство». В конце месяца, определяется себестоимость выполненных работ и списывается в дебет сч.90/2 «Себестоимость продаж».

3.3. Мероприятия по совершенствованию учета затрат на производство и снижения себестоимости работ

Эффективность мероприятий по совершенствованию учета заключается в уменьшении трудовых, материальных и денежных затрат на их осуществление.

Показатели эффективности мероприятий по совершенствованию учета, контроля и анализа в зависимости от содержательной характеристики разделяют на качественные и экономические. Качественные показатели отражают степень улучшения методологии, организации, техники учета и экономического анализа, экономические — характеризуют затраты на осуществление тех или иных мероприятий.

Показатели эффективности учета следующие:

- уменьшение трудоемкости работы (в связи с внедрением новых форм организации, методов ведения учета, контроля и анализа, применением технических средств);
 - уменьшение затрат на ведение учета и анализа;
 - уровень среднегодового контингента, обучающегося;
 - удельный вес работников автоматизированного труда бухгалтерии;
 - доля автоматизации труда в общих трудовых затратах.

Любое предприятие всегда стремится сократить себестоимость выполнения работ при сохранении средней стоимости за единицу продукции (выполнения работ, оказание услуг), пытаясь таким образом увеличить уровень получаемый прибыли за единицу продукции (работ, услуг). Порой

это становится большой ошибкой, потому что снижение себестоимости может привести к ухудшению качества продукции (работ, услуг), что влечет за собой потерю клиентов и снижение спроса в целом [18].

Полную себестоимость выполненных работ можно посчитать путем калькулирования при условии включения всех затрат, связанных с производством данной продукции напрямую или косвенно в состав себестоимости.

Чтобы не допустить снижения прибыли и ухудшения финансового состояния предприятия, необходимо проанализировать возможные пути снижения себестоимости, рассматривая детально каждую статью затрат.

Сократить издержки производства так, чтобы при этом не пострадало качество продукции (выполнения работ), позволят следующие рекомендации:

Во-первых, при снижении затрат по статьям «Материальные расходы» и «Услуги сторонних организаций» рекомендуется пересмотреть контракты предприятия с поставщиками, например, обговорить с ними условия предоставления скидок, приобретения материалов большими партиями при наличии помещений для хранения. В то же время, не стоит приобретать материалы по ценам ниже рыночных - в этом случае нельзя гарантировать качество выполненных работ. Также это может привести к разрыву отношений с имеющимися поставщиками.

Во-вторых, снижение затрат по статье «Оплата труда», должно производиться максимально обосновано. Так как необоснованное сокращение заработной платы может отразиться на настроении в коллективе и подорвать авторитет руководства. Лучше автоматизировать некоторые производственные процессы, но в этом случае могут увеличиться расходы по обслуживанию производства, что также необходимо принимать во внимание.

В-третьих, необходимо изыскать возможности снижения косвенных расходов (общепроизводственных и общехозяйственных): эти категории затрат обычно имеют наибольший удельный вес в составе себестоимости,

хотя не относятся непосредственно к выполнению работ на производстве. Поэтому самым эффективным способом снижения себестоимости единицы продукции или выполнения работ является сокращение именно косвенных расходов [28].

В части совершенствования бухгалтерского учета, можно предложить следующие рекомендации.

Прежде всего, разработать учетную политику для целей налогообложения. Разработка учетной политики для целей налогообложения, является важным элементом налогового учета. Строго говоря, обязанность налогоплательщиков принять определенную учетную политику для целей налогообложения косвенно установлена только в главе 25 НК РФ. То есть, определена обязанность ведения налогового учета, необходимого для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций и порядок ведения которого устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой приказом (распоряжением) руководителя. Для других налогов, установленных НК РФ, такой обязанности нет.

Вместе с тем утвердить учетную политику для целей налогообложения не только для налогового учета по налогу на прибыль, но и для других налогов необходимо в первую очередь для налогоплательщика.

Во-первых, утвержденная приказом учетная политика служит определенным инструментом налогового планирования и позволяет в известных пределах, так или иначе, корректировать налоговые платежи.

Во-вторых, она выполняет функцию доведения до сведения налоговых органов информации, необходимой для контроля за правильностью исчисления и уплаты сумм налога, и позволит избежать многих ненужных споров.

В-третьих, учетная политика дает налогоплательщику возможность систематизировать и закрепить в едином документе те методы и способы,

которые он посчитает необходимым применять при исчислении налогов (разумеется, в рамках, установленных НК РФ).

В учетной политике для целей налогообложения, следует привести перечень прямых и косвенных расходов связанных с выполнением работ.

Кроме этого ООО «ТехДорСтрой» необходимо привести ведения бухгалтерского учета в соответствие с элементами учетной политики утвержденной обществом.

Следует отметить, что в процессе исследования порядка ведения бухгалтерского учета были выявлены расхождения между фактическим отражением хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и элементами учетной политики, что является нарушением действующего законодательства регламентирующего порядок ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

В частности согласно п. 24 учетной политики ООО «ТехДорСтрой», расходы общехозяйственного характера учитываются на сч. 26 «Общехозяйственные расходы», а в конце месяца списываются на сч. 20 «Основное производство», однако на практике в бухгалтерском учете общества, счет 26 «Общехозяйственные расходы», не применяется (Приложение 4).

Учет косвенных расходов на сч. 26 «Общехозяйственные расходы», позволит ООО «ТехДорСтрой», определить общую сумму таких расходов в себестоимости продукции и изыскать возможности снижения себестоимости за счет снижения управленческих расходов.

Например, арендовать помещение не в центре города, а на окраине; сократить издержки на хозяйственные нужды, содержание зданий, сооружений непроизводственного характера; сократить численность не основных производственных работников. Это самый безболезненный способ обеспечить непрерывность производства и сохранить качество продукции (выполнения работ) на должном уровне.

Кроме этого п. 25 учетной политики для целей бухгалтерского учета, предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам, отчисления в резерв по сомнительным долгам, согласно учетной политике, должны производиться ежеквартально. Но фактически резерв по сомнительным долгам в ООО «ТехДорСтрой» не формируется.

Выполнение предложенных мероприятий позволит ООО «ТехДорСтрой», снизить себестоимость работ и избежать нарушений при ведении бухгалтерского и налогового учета.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Учет затрат на производство занимает значительное место в системе бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов. Рационально организованная система производственного учета позволяет обеспечить: своевременное полное и достоверное отражение в учете всех фактических затрат, связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также непроизводительных работ и потерь, допускаемых на отдельных участках деятельности хозяйствующих субъектов; контроль за правильным использованием материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов предприятия, за соблюдением установленных норм расхода материалов и производительности труда; выявление резервов сокращения затрат; точное определение себестоимости продукции, работ и услуг посредством обоснованного распределения производственных затрат между отчетными периодами, остатками незавершенного производства и готовыми изделиями, между отдельными видами выпускаемой продукции, выполненными работ и оказанными услуг.

Для повышения эффективности производства промышленных производств необходимо снижать затраты. Важная роль в решении этой задачи принадлежит правильной организации бухгалтерского учета затрат производства и калькулирования себестоимости продукции.

В выпускной квалификационной работе были освещены теоретические и методические вопросы организации бухгалтерского учета затрат на производство продукции, работ, услуг. Теоретической основой исследования являлась научная литература, учебные пособия, статьи в периодических изданиях касающиеся учета затрат на производство продукции (работ, услуг).

На основе теоретических выкладок была проанализирована практика учета затрат в ООО «ТехДорСтрой».

Основными видами деятельности Общества являются:

- разборка и снос зданий;
- производство земляных работ;
- строительство дорог, аэродромов и спортивных сооружений и прочие

виды деятельности в соответствии с Уставом общества.

На основе показателей хозяйственно-финансовой деятельности предприятия за последние 3 года можно сделать вывод о том, что наиболее успешно общество осуществляло свою деятельность в 2014г. Все экономические показатели в 2014г. выросли по сравнению с 2013г. В частности чистая прибыль увеличилась на 156% и составила 933 тыс. руб., рентабельность продаж составила 2%.

Однако в 2015г. наблюдается спад деятельности общества, о чем свидетельствуют экономические показатели. Объем выполненных работ в 2015г. по сравнению с 2014г. уменьшился на 22%, прибыль от продаж составила 59%, что на 95% ниже предыдущего года. Отрицательное влияние на величину прибыли оказал тот факт, что себестоимость работ, практически достигла величины продаж. На рост себестоимости в первую очередь повлиял рост тарифов на энергоносители. Уменьшение объемов продаж, объясняется спадом покупательского спроса в связи с сокращением строительных работ в целом по Белгородской области, что в свою очередь связано с кризисными процессами в стране. Рентабельность продаж, практически находится на нулевом уровне.

Следует отметить и недостаточно эффективное использование основных средств в ООО «ТехДорСтрой». Показатель фондоотдачи в 2015г. уменьшились по сравнению с 2014г. на 58%, а фондоемкость увеличилась на 136%.

Анализ финансового состояния общества также свидетельствует о спаде его платежеспособности и ликвидности. Как показали расчеты, практически все коэффициенты финансовой устойчивости, на протяжении всего исследуемого периода не соответствуют рекомендуемым нормативным

значениям. В ООО «ТехДорСтрой» наблюдается недостаток собственных источников формирования имущества, следовательно, общество находится в зависимости от привлеченных средств.

Баланс общества не является абсолютно ликвидным, общество испытывает недостаток наиболее ликвидных средств для расчетов по наиболее срочным обязательствам.

Бухгалтерский учет ведется отдельным подразделениям «Бухгалтерией», возглавляемое главным бухгалтером, в обществе разработана и утверждена учетная политика и другие локальные документы регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета.

На данном предприятии применяется автоматизированная форма учета. Бухгалтерский учет осуществляется с использованием компьютерной программы 1-С Бухгалтерия.

Проведя исследования первичной документации ООО «ТехДорСтрой» по учету затрат связанных с выполнением работ, можно сделать вывод, что общество в своей деятельности применяет типовые унифицированные формы учетной документации по учету работ в строительстве, утвержденные постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. №100. При этом общество оставляет за собой право самостоятельно разрабатывать формы документов, для оформления хозяйственных операций по которым не предусмотрены унифицированные формы, что отражено в учетной политике ООО «ТехДорСтрой».

В ООО «ТехДорСтрой» применяется позаказная система учета затрат связанная с выполнением строительно-монтажных работ в том числе земляных работ. Следует отметить, что данная система рекомендуется для небольших предприятий, в том числе выполняющих строительно-монтажные работы.

Все затраты связанные с выполнением работ в том числе как прямые так и косвенные, в бухгалтерском учете ООО «ТехДорСтрой», отражаются по дебету сч. 20 «Основное производство». В конце месяца, определяется

себестоимость выполненных работ и списывается в дебет сч.90/2 «Себестоимость продаж».

Основными регистрами синтетического и аналитического учета производственных затрат являются Анализ сч. 20 «Основное производство» и карточка по сч. 20 «Основное производство».

В целом бухгалтерский учет формирования затрат в ООО «ТехДорСтрой» отвечает потребностям учетной дисциплины предприятия, но не в полной мере соответствует общепринятым требованиям, изложенным в Методических указаниях по применению плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организации, что позволяет сделать вывод о том, что учет организован таким образом, что содержащаяся в нем информация не совсем информативна для оперативного управления и анализа.

В ходе исследования были определены следующие направления совершенствования: устранения недостатков положений учетной политики и разработка учетной политики для целей налогообложения.

Для повышения контрольного значения первичной документации необходимо заполнять в документах основные реквизиты.

Кроме этого чтобы не допустить снижения прибыли и ухудшения финансового состояния предприятия, необходимо проанализировать возможные пути снижения себестоимости, рассматривая детально каждую статью затрат.

Точная и полная информация о затратах позволит принимать правильные и своевременные управленческие решения, используя современные инструменты финансового анализа.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (действующая редакция от 22.10.2014) [Электронный ресурс]:Фед.зак. от 30.11.94г. № 51-ФЗ - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/popular/gkrf1/>
2. Российская Федерация. Государственная Дума. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст] Части первая и вторая: по состоянию на 03 октября 2016 г.офиц. текст/М.: Издательство ЭЛИТ, 2016. – 378с.
3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]:Фед.зак. от 06.12.11г. № 402-ФЗ - Ресурс доступа: <http://www.rg.ru/2011/12/09/buhuchet-dok.html>
4. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) [Электронный ресурс]: Ресурс доступа: <http://www.garant.ru/doc/pbu/>
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 29.07.98г. № 34н (в ред. приказов Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н, от 24.03.2000г. № 31н, от 18.09.2006 № 116н) - Ресурс доступа: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/legislation/positions/>
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению [Электронный ресурс]:Приказ Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94Н – Ресурс доступа:<http://www.minfin.ru/ru/accounting/legislation/positions/>
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (в ред. приказа Минфина России от 18.09.2006 № 115н) - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>
8. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]:Приказ Минфина РФ от 02 июля 2010 г. № 66н (в ред. Приказа Минфина РФ от 05.10.2011 N 124н) – Ресурс доступа: // www.consultant.ru/
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия»

ПБУ 1/08 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н с изменениями от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н - Ресурс доступа:// www.consultant.ru/

10. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (в ред. приказов Минфина России от 8 ноября 2010 г., 27 апреля 2012 г) – Ресурс доступа: //www.consultant.ru/
11. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 06.05.1999 №33н (в ред. приказов Минфина России от 8 ноября 2010 г., 27 апреля 2012 г) – Ресурс доступа: //www.consultant.ru/
12. Акатьева М.Д., Бирюков В.А. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник/ М.Д.Акатьева, В.А.Бирюков - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 252 с.
13. Бахолдина И. В., Голышева Н. И. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие/ Бахолдина И. В., Голышева Н. И. - М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 320 с.
14. Баханькова, Е.Р. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / Е.Р. Баханькова. - М.: ИЦ РИОР, ИНФРА-М, 2011. - 255 с.
15. Богаченко, В.М. Бухгалтерский учет: Учебник / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. - Рн/Д: Феникс, 2013. - 510 с.
16. Бескоровайная С.А. Стандартизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Учебное пособие/Бескоровайная С.А. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 277 с.
17. Бреславцева, Н.А. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Н.А. Бреславцева, Н.В. Михайлова, О.Н. Гончаренко. - Рн/Д: Феникс, 2012. - 318 с.
18. Бурмистрова, Л.М. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Л.М. Бурмистрова. - М.: Форум, 2012. - 304 с.
19. Блэк, Д. Введение в бухгалтерский управленческий учет: Пер. с англ. / Д. Блэк. - М.: Весь Мир, ИНФРА-М, 2009. - 424 с.

20. Васильчук, О.И. Бухгалтерский учет и анализ: Учебное пособие / О.И. Васильчук, Д.Л. Савенков; Под ред. Л.И. Ерохина. - М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 496 с.
21. Вахрушева, О.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / О.Б. Вахрушева. - М.: Дашков и К, 2012. - 252 с.
22. Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник/ О.Н. Волкова - М.: Финансы и статистика, 2008.
23. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет: Учебник для бакалавров / Е.Ю. Воронова. - М.: Юрайт, 2013. - 551 с.
24. Вуд, Фрэнк Бухгалтерский учет для предпринимателей / Пер. с англ. Тарусин В.И. - 5. изд. - М.: Аскери, 1992.
25. Иванов, В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В.В. Иванов, О.К. Хан. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 208 с.
26. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. – 3-е изд., перераб. и доп.- М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 448 с.
27. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2012. - 484 с.
28. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): Учебник/Кондраков Н. П., 5-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 584 с.
29. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет на малых предприятиях: Учебное пособие / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. - М.: Проспект, 2013. - 640 с.
30. Лысенко, Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / Д.В. Лысенко. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 477 с.
31. Лунева, А.М. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / М.П. Переверзев, А.М. Лунева; Под общ. ред. М.П. Переверзев. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 221 с.

32. Лытнева, Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. - М.: ИД ФОРУМ, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 512 с.
33. Мельникова, Л.А. Бухгалтерский учет: Учебник для бакалавров / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.А. Мельникова; Под ред. Ю.А. Бабаев. - М.: Проспект, 2013. - 432 с.
34. Миславская, Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. - М.: Дашков и К, 2013. - 592 с.
35. Мизиковский, И.Е. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова, В.Н. Яснев. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2012. - 112 с.
36. Неселовская, Т.М. Бухгалтерский учет: Учебник / Т.М. Неселовская. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 717 с.
37. Сапожникова, Н.Г. Бухгалтерский учет: Учебник / Н.Г. Сапожникова. - М.: КноРус, 2013. - 456 с.
38. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. - М.: ИНФРА-М, 2009. - 279 с.
39. Погорелова М.Я. Бухгалтерский (финансовый) учет: Теория и практика: Учебное пособие / Погорелова М.Я. - М.: ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 331 с.
40. Петрова В.И. Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики: Уч.пос. / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кобищан и др. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 304 с.
41. Этрилл, П. Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов / П. Этрилл, Э. МакЛейни; Пер. с англ. В. Ионов. - М.: Альпина Пабл., 2012. - 648 с.
42. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры / Пер. с англ.; Под ред. А.М. Петрачкова. М.: Финансы и статистика, 2001.-560 с.

43. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2005г. – 416 с.
44. Чувилова, В.В. Бухгалтерский учет и анализ : Учебник для бакалавров / В.В. Чувилова, Т.Б. Иззука. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. — 248 с.
45. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции — М.: Финансы, 1965. — 124 с.
46. Шевченко, И. Г. Управленческий учет / И.Г. Шевченко. – М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 2001. – 112 с.
47. Головина, Т.А. Основные концепции оптимизации себестоимости продукции: [Текст] / Т.А. Головина // Управленческий учет. - 2005. - №4. - С. 33-37.
48. Илюхина Н.А. Калькулирование себестоимости: современные методы учета затрат // Аудиторские ведомости. – 2006. - №4.
49. Иржанов В.М. Анализ структуры затрат компании / В.М. Иржанов // Управленческий учет и финансы. 2006. - № 1. Ч С. 56-63.
50. Левина И.Б. Расчет себестоимости при позаказном методе /И.Б. Левина // Учет в производстве. 2011. - №1.
51. Овчинникова О.П. Калькулирование себестоимости продукции в управленческом учете // Справочник экономиста. – 2015. - №5
52. Семенов В.И. ABC-метод: все за и против // Справочник экономиста. – 2016. - №4.
53. Стуков С.А. Учет затрат на производство: современное состояние // Бухгалтерский учет. 2011. - № 1.

ПРИЛОЖЕНИЕ