

**МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»**

**Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита**

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

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему: Организация и методика учета затрат на производство  
металлоконструкций (на материалах ООО ЗНО "Бонкрафт" г. Ижевск,  
Удмуртская Республика)

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»  
Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник (магистрант)

Ж.А. Кудрявцева

Научный руководитель  
к.э.н., доцент

О.В. Котлячков

Рецензент  
главный бухгалтер

М.В. Коробейникова

Ижевск 2017



## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ.....	8
1.1 Понятие, сущность и классификация затрат на производство продукции...8	
1.2 Методы и системы учета затрат на производство и возможности их эффективного сочетания.....	19
1.3 Методы и приемы калькулирования себестоимости продукции.....	28
2 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО МЕТАЛЛОКОНСТРУКЦИЙ В ООО ЗНО «БОНКРАФТ» .....	37
2.1 Состояние организации производства металлоконструкций в организации .....	37
2.2 Состояние организации учета затрат на производство металлоконструкций в организации.....	52
2.3 Состояние калькулирования металлоконструкций в организации.....	61
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО МЕТАЛЛОКОНСТРУКЦИЙ В ООО ЗНО «БОНКРАФТ» .....	69
3.1 Разработка направлений совершенствования учета затрат на производство металлоконструкций в организации.....	69
3.2 Оценка эффективности направлений совершенствования учета затрат на производство металлоконструкций в организации.....	74
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	84
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	89
ПРИЛОЖЕНИЯ .....	94

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** В современных условиях эффективность работы каждого производственного предприятия определяется, в первую очередь, его способностью минимизировать свои затраты. Изначально это достигается ускорением оборачиваемости оборотных активов за счёт чёткого планирования производства и применения достижений научно-технического прогресса.

Однако оборачиваемость некоторых оборотных средств изменить очень сложно, например, незавершённого производства (НЗП) – так как оно напрямую связано с производственным процессом и его особенностями (дифференциация по отраслям, видам продукции и т. п.). Следовательно, на этом этапе повышения эффективности работы предприятия, необходимо изменять методологический аспект учётной политики, например: применяемый метод учёта затрат и калькулирования себестоимости.

Переход на рыночную экономику, а также на международные стандарты финансовой отчетности и управления, обусловили существенные изменения во всей системе управления организациями. Поэтому происходит процесс методического обеспечения ведения учета в этих условиях.

Однако, национальные стандарты бухгалтерского учета разработанные в соответствии с МСФО и особенностями рыночной экономики, пока не коснулись системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Здесь пока действуют все основные нормативные документы по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции, изданные в дореформенный период, которые, по нашему мнению, не соответствуют современным условиям. Использование современных методов учета затрат позволит организациям не только получать прибыль за счет снижения уровня расходов, но также осуществлять более грамотное стратегическое и тактическое планирование хозяйственной деятельности. Таким образом, актуальность темы исследования не вызывает сомнений.

**Степень изученности темы.** Изучение затрат на производство осуществляется достаточно давно и на сегодняшний день данному вопросу посвящено множество исследований. Так, экономическая сущность затрат и расходов, которые несет предприятие в процессе осуществления своей производственной деятельности, рассмотрены в работах таких авторов, как А. Ю. Даниленко, Т. И. Петровская, А. А. Радунина, Т. И. Перевертин и многие другие.

Проблемы управленческого учета затрат на производство представлены в трудах Т. П. Карповой, В. Б. Ивашкевича, Л. И. Хоружий, М. Ю. Ждановой, М. Л. Борисовой, С. А. Игнатовой и других.

Особенности бухгалтерского учета затрат затрагиваются в работах таких авторов, как В. Э. Керимов, Н. Н. Бондина, В. Г. Ширококов, Э. А. Гомонко, М. С. Кузьмина, О. В. Латыпова, Г. И. Лукьяненко, Н. П. Кондаков и других.

Методология учета затрат и калькулирования себестоимости затрат на производство затрагивалась такими специалистами, как Т. И. Орлова, Ю. Л. Демидова, Л. Г. Шаргонова, О. П. Радуневская и т.д.

В тоже время, несмотря на наличие достаточно большого пласта исследований, посвященных вопросам учета затрат на производство, данная тема по-прежнему остается неизученной, потому что, во-первых, большинство исследований затрагивает общие вопросы учета и калькулирования затрат, в то время как каждая отрасль, в том числе и металлоконструкции, имеет свои особенности и специфические черты, которые оказывают существенное влияние на процессы управленческого и бухгалтерского учета, а, во-вторых, стремительное развитие экономических отношений, изменения в рыночной экономике требуют применения новых передовых технологий и методов работы, в том числе и в вопросах учета затрат на производство, в связи с чем решение данной проблемы невозможно осуществить эффективно без разработки и применения новых методов учета затрат, регенерации зарубежного опыта, адаптации к современным российским условиям. Все это

еще раз подтверждает актуальность темы настоящего исследования и обосновывает ее выбор.

**Цель и задачи исследования.** Целью выпускной квалификационной работы является оценка существующей организации и методики учета затрат на производство металлоконструкций и разработка организационно-методологических мероприятий, направленных на совершенствование учета затрат на производство продукции.

Достижение данной цели обусловило постановку следующих задач:

- определение понятия и сущности затрат на производство продукции;
- изучение методов и системы затрат на производство и возможностей их эффективного сочетания;
- рассмотрение методов и приемов калькулирования себестоимости продукции;
- оценка особенностей учета затрат на производство в организации;
- оценка состояния калькулирования затрат на производство металлоконструкций в организации;
- разработка рекомендаций по оптимизации процесса учета и калькулирования затрат на производство металлоконструкций в организации.

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования выступают затраты на производство как экономический и управленческий институт.

Объектом исследования является одно из предприятий по производству строительных и металлоконструкций - ООО ЗНО «Бонкрафт».

**Основные положения работы, выносимые на защиту и имеющие признаки научной новизны:**

- сформировано собственное определение, из которого следует, что затраты характеризуются: денежной оценкой ресурсов, обеспечивая принцип измерения различных видов ресурсов; целевой установкой (связаны с производством и реализацией продукции в целом или с какой-то из стадий этого процесса); определенным периодом времени, т.е. должны быть отнесены на продукцию за данный период времени.

- Обосновано применение в качестве метода учета затрат на производство системы ABC-костинг, через использование свободных подсистем счетов в рамках концепции ABC позволит получить более точную информацию об издержках, что обеспечит руководителям возможность принимать более обоснованные решения и добиваться конкурентного превосходства на рынке металлических конструкций.

- обоснованы рекомендации снижения себестоимости продукции в ООО ЗНО «Бонкрафт», что позволит снизить себестоимость продукции за счет повышения технического уровня производства и экономии материалов, то есть через процесс изменения технической базы.

**Теоретические основы** исследования составили материалы по бухгалтерскому и управленческому учету, по экономике организации, а также аналитические работы авторов по тем или иным аспектам темы исследования.

В качестве **источников** при написании работы использовались нормативно-правовые акты в области управленческого и налогового учета Российской Федерации, а также материалы, предоставленные руководством и бухгалтерией ООО ЗНО «Бонкрафт».

При написании работы использовались такие общенаучные **методы** исследования, как анализ и синтез информации, изучение литературных источников, логический и дедуктивный методы, а также частнонаучные методы познания, такие как сравнительно-функциональный, системный методы, а также методы учета и калькулирования себестоимости затрат.

**Практическая значимость** работы определяется тем, что разработанные в ней рекомендации носят практический характер и могут быть применены в текущей деятельности реально функционирующего современного предприятия.

Структуру работы составляют: введение, три главы, заключение, список литературы, приложения.

# **1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ**

## **1.1 Понятие, сущность и классификация затрат на производство продукции**

Для того, чтобы лучше понять сущность и значение расходов, затрат и издержек, обратимся к их историческому изучению.

В начале XIX века под затратами понимались денежные и ресурсные расходы, которые рассматривались экономистами-теоретиками как потери и именовались издержками.

Рассмотрим основные этапы исторического развития понятия «издержки» с XIX до XX века.

Начало XIX века характеризовалось развитием классической политической экономии. Основоположником теории затрат является Давид Рикардо (18 апреля 1772 – 11 сентября 1823 – английский экономист, классик политической экономии), который создал теорию стоимости денег, определяемую как:

1. Реальная стоимость товара – это издержки его производства и стоимость труда, затраченного на орудия, инструменты и здания, способствующие этому производству.

2. Издержки производства товара – количество затраченного труда. База для формирования стоимости: труд + капитал [19].

С середины XIX века получила развитие марксистская политическая экономия – направление в экономической теории, его основу составляет трудовая теория стоимости (Адам Смит, Давид Рикардо), которую Карл Маркс (5 мая 1818 – 14 марта 1883 – немецкий философ, социолог, экономист, писатель, политический журналист, общественный деятель) расширил теорией прибавочной стоимости.

Он определял издержки как сумму чистых (процесс труда) и дополнительных (увеличение стоимости или «прибавочная стоимость») издержек, а базой для формирования стоимости считал труд.

В начале XX века Кембриджская школа представлена исследованиями А. Маршалла, Ф. Эджуорта, А. Пигу. Наиболее серьезный вклад внес А. Маршалл (1842–1924), один из крупнейших буржуазных ученых в истории экономической мысли, который определял издержки равные цене предложения.

В созданной экономистами кембриджской школы теории предложения ведущая роль принадлежит понятию предельных издержек, под которыми понимались издержки производства последней единицы определенного товара. Действуя так же, как и при исследовании спроса, А. Маршалл отождествлял предельные издержки с той минимальной ценой (ценой предложения), по которой предприниматель еще готов поставлять свой товар на рынок [11].

Из всего вышесказанного можно сделать следующий вывод, что издержки определялись в начале и середине XIX века как производственные и трудовые издержки в сумме. Но к началу XX века издержки согласно теории А. Маршала формировались как то, за сколько можно было продать товар – цена предложения.

Следовательно, в начале и середине XIX века под издержками понимались фактические затраты, понесенные на производство продукции, а в начале XX издержки – это цена товара, установленная рынком, независимо от понесенных затрат.

Затраты – есть стоимостная оценка использованных ресурсов. Целью деятельности предприятия является получение прибыли, величина которой во многом зависит от затрат на производство и эффективности его хозяйственной деятельности.

По мнению Врублевского Н.Д. затратами предприятия считаются его расходы на создание производственных запасов материально-технических ресурсов и услуги (работы) поставщиков, включая потребленную в процессе производства их часть [22].

Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г. и Кустарев В.П. трактуют затраты как экономический показатель, характеризующий в денежном выражении объем ресурсов за определенный период времени, использованных на производство и сбыт продукции, и отражающий их в составе себестоимости продукции, работ и услуг [41].

Соколов Я.В. считает, что термин «затраты» касается разного использования ресурсов, в том числе относительно приобретения активов, в то время как термин «расходы» касается использования лишь тех ресурсов, которые при определении прибыли хозяйствующего субъекта за данный период времени относятся к соответствующим доходам [39].

Об уникальном свойстве затрат говорит ученый Скляренко В.К.: «если затраты не вовлечены в производство и не отнесены (не полностью отнесены) на конкретный вид продукции, то затраты трансформируются в запасы сырья, материалов и т.д., запасы в незавершенном производстве, запасы готовой продукции и т.п.

Из этого следует, что затраты обладают свойством запасоёмкости, и в данном случае они относятся к активам предприятия».

Так, энциклопедия дает следующее определение: «затраты –

- 1) потребление ресурсов в процессе производства товаров и услуг;
- 2) денежные траты в организации в течение отчетного периода в результате хозяйственной деятельности. Включают наличные и безналичные траты» [47].

Высказывание Скляренко В.К. наиболее часто цитируется в настоящее время, отсюда и является распространенным определением данного понятия [41].

Однако учитывается, что экономисты, финансисты, руководители, менеджеры, оперируя понятием «затраты» в процессе решения оперативных и стратегических управленческих задач, придают ему разную смысловую нагрузку.

Затраты на предприятии возникают в процессе формирования и использования ресурсов для достижения определенной цели. Затраты – стоимость ресурсов, приобретенных или потребленных организацией, которые необходимы в процессе осуществления производственно-хозяйственной деятельности предприятия и осуществления им поставленной цели.

Исходя из представленного анализа сущности «затраты», было сформировано собственное определение, из которого следует, что затраты характеризуются: денежной оценкой ресурсов, обеспечивая принцип измерения различных видов ресурсов; целевой установкой (связаны с производством и реализацией продукции в целом или с какой-то из стадий этого процесса); определенным периодом времени, т.е. должны быть отнесены на продукцию за данный период времени.

В момент признания в бухгалтерском учете затраты не оказывают влияния на прибыль организации, и этим они отличаются от расходов. Накопление затрат, которые несет организация, направлено на исчисление себестоимости продукции, которая становится расходом в момент извлечения дохода от реализации продукции. Калькуляция дает возможность определить плановую или фактическую себестоимость объекта или изделия и является основой для их оценки [34].

Таким образом, мы придерживаемся того мнения, что затраты представляют собой потребленные сырьевые, материальные, трудовые и иные ресурсы, оцененные в стоимостном (денежном) выражении и признаваемые в балансе до тех пор, пока не будут признаны доходы, связанные с ними.

В настоящее время термины «издержки», «затраты» и «расходы» для многих людей кажутся практически одинаковыми, но на самом деле они имеют разное значение. Рассмотрим понятийный аппарат в трактовке разных авторов в таблице 1.

Таблица 1.1 - Определение понятия «издержки», «затраты», «себестоимость», «расходы» в трактовках разных авторов

Автор 1	Определение 2
А. Р. Алавердов, И. Т. Балабанов, Е. Б. Бесфамильная, И. П. Денисова, Л. Н. Чечевицина	Издержки — это денежное выражение затрат производственных факторов, необходимых предприятию для осуществления своей производственной деятельности
А. Н. Азрилиян	Издержки — истекшие затраты, включающие обобщенные производственные затраты по использованию продуктов и услуг в процессе производства конечной продукции
Е. А. Тончу	Издержки производства представляют собой совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период безотносительно к тому, приходится затраты на законченный продукт (что соответствует себестоимости продукции) или на незавершенное производство
В. П. Грузинов	Издержки (себестоимость) — это денежное выражение затрат производственных факторов, необходимых для осуществления предприятием производственной и коммерческой деятельности, связанной с выпуском и реализацией продукции и оказанием услуг, то есть все то, во что обходится предприятию производство и реализация продукта
В. Т. Лебедев, Т. Г. Дроздова	Издержки — это реальные или предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия
О. В. Грищенко	Под затратами следует понимать явные (фактические, расчетные) издержки предприятия, то есть стоимостные оценки ресурсов, используемые организацией в процессе своей деятельности
А. А. Алексеева, Ю. В. Васильев, А. В. Малеева, Л. И. Ушвицкий	Затраты — выраженные в денежной форме расходы организаций на производство, обращение, сбыт товаров
А. А. Алексеева, Ю. В. Васильев, А. В. Малеева, Л. И. Ушвицкий	Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и сбыт ресурсов
Т. А. Фролова	Себестоимость продукции (работ, услуг) — это выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на производство и сбыт продукции (работ, услуг)
Н. С. Пласкова	Себестоимость — объем ресурсов в денежном выражении, использованных на производство и сбыт продукции за определенный период, и трансформируются в системе учетной информации организации в экономический показатель
ПБУ 10/99 «Расходы организации» утверждено Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н	Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)

Любая организация независимо от вида деятельности и формы собственности уделяет наибольшее внимание расходам организации, чем доходам, так как расходы организации влияют на финансовый результат деятельности предприятия и снижают налог на прибыль организации. Например, для контроля за расходами расходный ордер всегда подписывает руководитель организации, тем самым отслеживая произведенные расходы по целевому назначению и с точки зрения целесообразности. Рассмотрим вышеперечисленную взаимосвязь на рис. 1.1.

Проведен анализ Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 и представлена модель расходов в схематическом изображении (рис. 1.1).

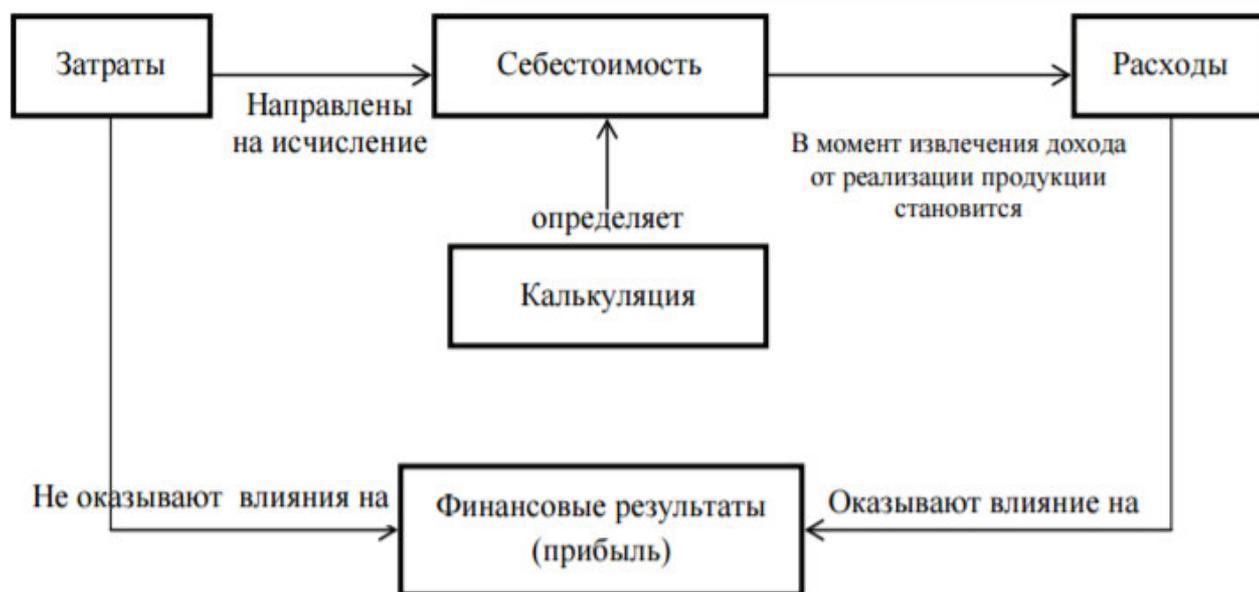


Рисунок 1.1 - Схема установления взаимосвязей между издержками и финансовым результатом [22]

На рис. 1.1 видно, что ПБУ 10/99 «Расходы организации» состоит из 5 глав: в первой главе прописаны общие положения – указываются организации, на которые распространяется действия данного положения, дается понятие расходам, что признается и не признается расходами, разделение расходов от обычного вида деятельности и на прочие (во 2 и 3 главах дается их подробная расшифровка). В 4 главе рассмотрены условия признания и где признаются

расходы. Пятая глава посвящена раскрытию информации в бухгалтерской отчетности. Данный рисунок дает возможность наглядно представить содержание вышеуказанного положения.

В бухучете все затраты, связанные с производством продукции, работ или услуг, относят к расходам по обычным видам деятельности. По экономическому содержанию их группируют по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Затраты разделяют на прямые и косвенные. Еще их иногда называют основными и накладными расходами. Прямые расходы непосредственно связаны с производством. Косвенные же идут на управление этим производством и его обслуживание. Такое разделение, например, отражено и в Инструкции к плану счетов.

Подробный перечень прямых и косвенных расходов по статьям затрат, а также порядок их отнесения на себестоимость нужно определить самостоятельно исходя из особенностей вашего производства. Однако есть общие принципы, которых нужно придерживаться [9].

Так, к прямым затратам, непосредственно связанным с производством определенного вида продукции, работ или услуг, относите:

- расходы на сырье, полуфабрикаты собственного производства;
- зарплату рабочих, непосредственно занятых в производственном процессе;
- взносы на обязательное пенсионное, социальное или медицинское страхование, в том числе и на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний рабочих.

Кроме того, на прямые затраты можно отнести и стоимость услуг вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств. Главное, чтобы они были связаны непосредственно с производством.

Косвенными затратами признавайте общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Например:

- амортизацию;
- зарплату управленческого персонала;
- стоимость коммунальных услуг;
- расходы на аренду помещения и оборудования.

Такой порядок следует из Инструкции к плану счетов (счета 20, 25 и 26).

В бухучете как прямые, так и косвенные расходы отражайте в момент их возникновения. Были такие затраты оплачены или нет, направлены они на получение дохода или нет, значения не имеет. Об этом сказано в пунктах 16–18 ПБУ 10/99.

Расходы признавайте на основании первичных учетных документов. То есть тех документов, которые содержат все обязательные реквизиты. Такое указание есть в части 2 статьи 9 Закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ.

Все расходы учитывайте в рублях. Те же, что выражены в иностранной валюте или условных единицах, пересчитайте в рубли в порядке, предусмотренном ПБУ 3/2006. Подробнее об этом см. Как отразить в бухучете поступление и использование валюты и валютной выручки [28].

Не все траты нужно признавать расходами, хотя учитывать их нужно. Так, стоимость приобретения основных средств расходом сама по себе не является. Но ее учитывают в первоначальной стоимости объекта. И только после ввода объекта в эксплуатацию списывают на расходы как амортизацию. Вот еще траты, которые в учете отражают, но к расходам не относят:

- вклады в уставные или складочные капиталы других организаций;
- покупка акций не для перепродажи;
- авансы;
- суммы, уплаченные в счет погашения долга по займу.

Даже при стабильных объемах производства в разных отчетных периодах фактические суммы расходов могут существенно различаться. Например, это возможно, если:

- деятельность организации носит сезонный характер;
- неравномерно составлен график отпусков сотрудников;
- отсутствует график планово-предупредительных ремонтов оборудования.

Отдельные расходы связаны с получением доходов в нескольких отчетных периодах. Их распределяйте между отчетными периодами. Это нужно будет отразить и в Отчете о финансовых результатах. Такая же норма действует в случае, когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко. Об этом сказано в пункте 19 ПБУ 10/99.

Порядок и сроки переноса расходов будущих периодов на себестоимость продукции, работ или услуг определите самостоятельно. Например, такие расходы можно списывать:

- равномерно в течение периода, утвержденного приказом руководителя;
- пропорционально доходам от реализации.

Установленный порядок списания расходов будущих периодов закрепите в учетной политике для целей бухучета (п. 4, 8 ПБУ 1/2008).

Важнейшим направлением классификации затрат является необходимость признания затрат с точки зрения их целевого назначения. Дело в том, что по своей экономической сущности разные затраты выполняют разную роль. Например, сырье и материалы составляют субстанцию будущего продукта, а другие затраты, например, заработная плата руководителя предприятия, непосредственно связаны с управлением предприятием, включаются в себестоимость вновь созданного продукта. Такая классификация существенно дополняет знания о природе затрат, связанных с производством нового продукта, товаров. Помимо этого, данные виды информации позволяют существенно углубить и конкретизировать анализ себестоимости продукции, усилить контроль за рациональным использованием отдельных элементов затрат при изготовлении продукции и управлении предприятием. Данная

классификация затрат основана на использовании для этого такого признака, как функциональное назначение затрат [26].

По признаку функционального назначения затраты предприятия подразделяются на статьи калькуляции. Данное деление затрат, в отличие от элементов затрат, позволяет указать, из каких функций состоит процесс изготовления продукции и во что обходится их выполнение в отношении изготовления отдельных видов изделий или в отношении управления предприятием, его подразделениями.

Перечень функций или статей затрат может быть детальным или несколько укрупненным. Данный вопрос решается с учетом особенностей конкретного производства или экономических интересов управляющей системы.

Классификация затрат по другим признакам (рисунок 2) имеет больше аналитическое значение, чем учетное. Практическое их использование информационно обеспечивается сбором данных в соответствии с их классификацией по структуре и назначению. Взгляды авторов по этой части классификации в основном совпадают.

Сомнительно только утверждение о том, что затраты могут делиться на нормируемые и ненормируемые, планируемые и непланируемые. Имеем в виду, что все затраты являются нормируемыми и планируемыми. Речь может идти только о качестве нормирования и планирования.

Таким образом, мы видим, что на сегодняшний день разработано множество классификаций расходов и затрат, совокупность теорий которых представлена на рисунке 1.2.

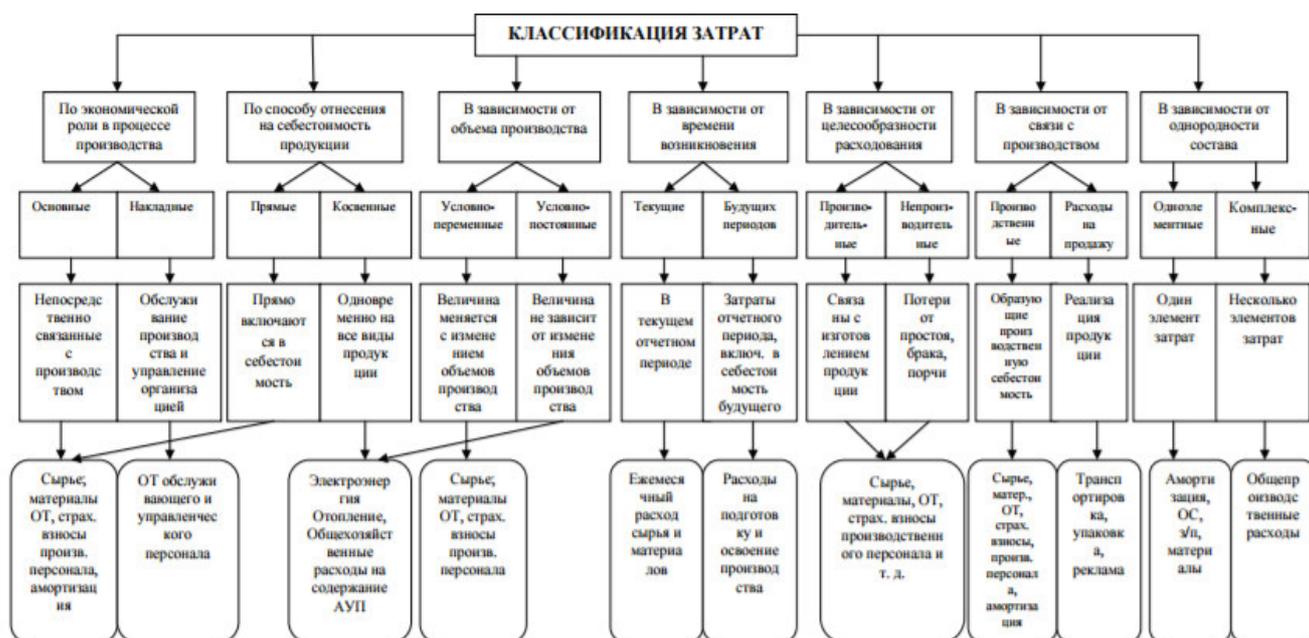


Рисунок 1.2 – Схема классификаций затрат [50]

Таким образом, подводя итог данному разделу, можно сделать вывод, что на сегодняшний день авторы не сходятся во мнении об определении затрат на производство продукции, каждый из них вкладывает в данное понятие собственные составляющие.

В процессе исследования нами было сформулировано собственное определение, из которого следует, что затраты характеризуются: денежной оценкой ресурсов, обеспечивая принцип измерения различных видов ресурсов; целевой установкой (связаны с производством и реализацией продукции в целом или с какой-то из стадий этого процесса); определенным периодом времени, т.е. должны быть отнесены на продукцию за данный период времени.

Нет единого мнения также и относительно классификации затрат на производство. Анализ показал, что в последнее время отдельные авторы в понятие классификации затрат начали вводить и группировки затрат в соответствии с потребностями управления. Например, группировки по подразделениям (центрам затрат, центрам ответственности), видам продукции, работ и услуг они определяют, как классификацию, а не как аналитический

учет затрат. Видимо, авторы забывают о том, что в каких бы подразделениях затраты ни учитывались, их экономическая сущность не меняется.

В систему учета затрат вводится классификация расходов, которая вроде бы не подменяет классификацию затрат, но она поставлена во главу угла. Между тем классификация расходов является предметом финансового учета, а классификация затрат на производство – предметом управленческого учета затрат. При этом применение терминов «затраты» и «расходы» не зависит от построения бухгалтерского учета, а от того, ведется ли учет затрат в системе самостоятельного управленческого учета или в интегрированном бухгалтерском учете.

## 1.2 Методы и системы учета затрат на производство и возможности их эффективного сочетания

На сегодняшний день в отечественной практике учета затрат выделяют основные методы, совокупность которых представлена на рисунке 1.3.

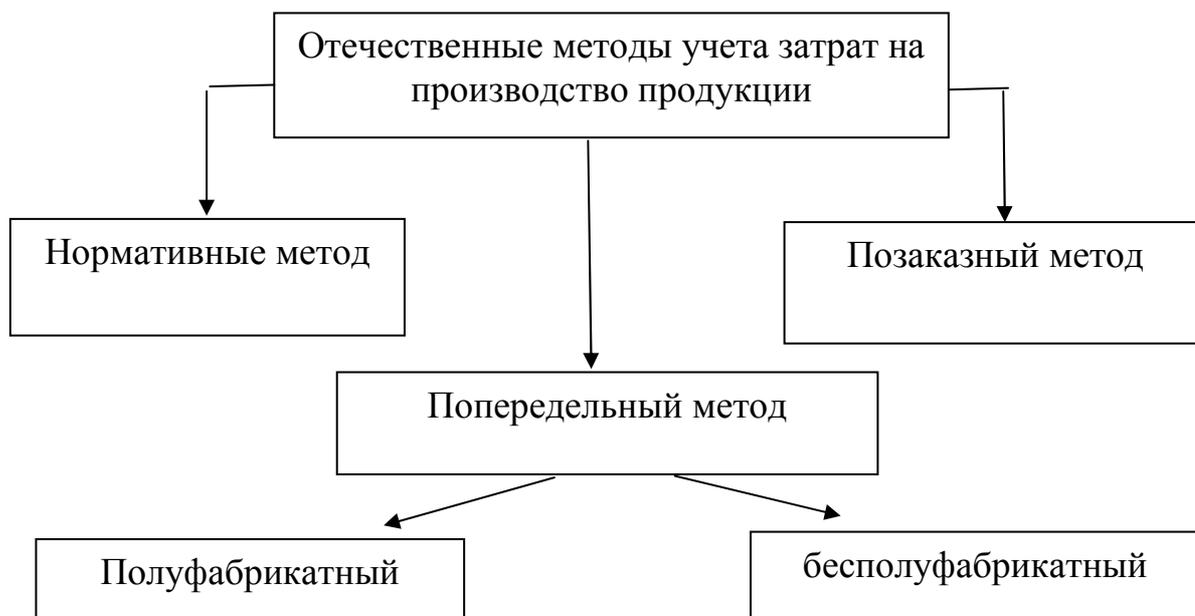


Рисунок 1.3 – Методы учета затрат на производство продукции в российской практике [30]

Для отражения затрат в соответствии с выбором того или другого объекта учета могут применяться разные методы. Простым способом пользуются при простом производстве. У такого производства есть несколько отличительных особенностей. В частности, имеется небольшой и однородный ассортимент продукции, который получается в результате непродолжительного одноэтапного технологического процесса.

Показанный метод применяется на производствах, для которых характерны отдельные заказы. В соответствии с ними осуществляется группировка и локализация прямых расходов на изготовление. До окончания выполнения заказа затраты на него являются незавершенным производством. После его сдачи (вне зависимости от продолжительности исполнения) расходы составляют себестоимость готовой продукции.

При массовом производстве применяется попередельный метод учета затрат. Основной особенностью здесь является выпуск продукции при помощи последовательной переработки материалов и сырья в полуфабрикаты, а затем – в готовый продукт. При этом учет затрат осуществляется в соответствии с переделами (цехами) и (где возможно) видами производимого товара. Принимаются во внимание также и расходы, которые связаны с работой оборудования. Они учитываются и распределяются по цехам в соответствии с видом изделия.

Попроцессный метод учета затрат позволяет определять себестоимость продукции, производимой в один или несколько технологических этапов (процессов). Суть этого способа состоит в том, что расходы следуют за продукцией по технологической цепочке. Другими словами, по окончании любой операции происходит накопление затрат. Их объем соотносится с нормативным или средним стандартным размером [16].

На некоторых предприятиях для снижения трудоемкости работ по учету может использоваться котловой способ. В этом случае определение и систематизация расходов осуществляется по всему предприятию, цеху или группам продукции в целом. Нормативная система предусматривает

фактический учет с определением впоследствии отклонений от утвержденных норм, а также выявление причин этих отклонений.

В настоящее время в России используются следующие основные методы учета затрат: попередельный, позаказный, попроцессный (простой), нормативный.

В современной аналитической практике наиболее часто применяемыми на предприятиях являются следующие. Простой, или, как еще он именуется в литературе, однопредельный метод используется в тех типах производственной деятельности, где незавершенное производство отсутствует совершенно или же его доля ничтожно мала. Примерами таких отраслей и предприятий могут выступать те, которые занимаются добычей угля.

Сущность этого метода заключается в следующем: себестоимость продукции вычисляется путем деления всех совокупных затрат на физические величины произведенной продукции. Применяемые на практике методы учета затрат на производство включают и позаказный метод. Он наиболее часто применяется на предприятиях тяжелого машиностроения, потому что объектом учета является один отдельный заказ, а такие предприятия относятся к категории мелкосерийных.

Довольно распространен метод и при анализе опытно-конструкторских работ, производство которых носит единичный характер. При использовании данного метода для вычисления фактической себестоимости заказы должны предусматривать такое количество, которое планируется производственным планом на месяц. А при производстве крупных агрегатов заказы могут формироваться на изготовление их отдельных узлов [33].

Позаказный метод, используемый в мелкосерийном и индивидуальном производстве сложных изделий (судостроение, самолетостроение и др.), предполагает открытие на предприятии заказов – документально оформленных распоряжений на выполнение производственного заказа. Принятым к исполнению заказам при регистрации и заполнении специального бланка присваивается индивидуальный номер, который впоследствии будет

использоваться при составлении документации. Далее информация передается в бухгалтерию, где составляется карта аналитического учета издержек производства по заказу.

Позаказный метод учета затрат целесообразно применять организациям, выполняющим работы по договорам строительного подряда с длительными сроками (более отчетного периода) и определяющих финансовый результат по выполненным этапам договора.

Договором строительного подряда может быть определено обязательство организации выполнить работы по возведению бетонного каркаса административного здания, например, с 15 августа по 20 ноября. Наряду с этим договором организацией могут исполняться обязательства по другим договорам, имеющим более короткий (длинный) период выполнения. Таким образом, сроки начала или окончания работ, как правило, не совпадают с началом или окончанием отчетных периодов.

В то же время нередко организациям, работающим по договорам строительного подряда, в договоре ставится условие, согласно которому работы принимаются заказчиком ежемесячно по фактическому объему выполнения. Получается, что по состоянию на конец месяца у бухгалтера «по факту» есть реализация выполненных работ. Однако здесь возникают вопросы. Все ли расходы правомерно учесть в текущем периоде или часть затрат должны быть направлены на выполнение следующего этапа? На какие договоры распределить затраты? Из вышеизложенного следует, что бухгалтерский и налоговый учет организаций должен быть построен таким образом, чтобы обеспечить бухгалтера необходимой информацией по каждому договору, то есть позаказно [48].

Необходимость построения надлежащего аналитического учета подтверждена требованиями законодательства и нормативных документов.

Налоговый кодекс не содержит прямого указания на формирование расходов по отдельным заказам, видам, договорам. Тем не менее при расчете

налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в расчет могут быть приняты только расходы того периода, к которому они относятся.

При методе начисления в соответствии с пунктом 1 статьи 272 Налогового кодекса РФ расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок. В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача работ, расходы распределяются с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Таким образом, в связи с различными сроками исполнения договоров строительного подряда бухгалтеру необходимо формировать информацию по каждому договору отдельно, как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета.

Сущность позаказного метода в том, что все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным заказам на выполнение строительных работ. Таким образом, прямые затраты легко идентифицировать с конкретным заказом. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленным методом распределения.

В отличие от того, что предполагают другие методы учета затрат на производство, при этом методе косвенные расходы должны соответствовать установленному на предприятии базису распределения [19].

Главная характерная черта его заключается в определении себестоимости по факту выполнения заказа способом деления величины затрат на величину выполненного производственного заказа (в единицах продукции).

Попередельный метод используется, как правило, на предприятиях легкой и пищевой промышленности, например, при производстве колбасной продукции. Применяются два основных типа учета затрат - полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

При использовании первого продукция каждого производственного цикла является по большому счету полуфабрикатом для последующего, а потому может использоваться как конечный продукт еще до завершения производственного цикла. При такой методике стоимость полуфабрикатов, как предполагают методы учета затрат на производство, отражается в специальной статье.

Нормативный метод учитывает, что формирование затрат на производство продукции на предприятиях крупносерийного производства существенно отличается от рассмотренных выше, а потому и методика учета здесь также имеет свои отличия.

Во-первых, данный метод наиболее эффективен для предприятий обрабатывающих отраслей, где существует крупносерийное производство (например - мебельная промышленность).

А во-вторых, анализ сметы затрат на производство должен носить характер мониторинга, постоянного учета динамики отклонений от принятых на предприятии норм затрат.

Отличительная особенность и состоит в том, что необходимо дифференцировать фактические издержки, и те, которые определены установленными нормами. Обосновывается это тем, что любое изменение норм неизбежно влечет за собой изменение величин издержек. Вместе с тем, у нормативного метода есть и некоторые ограничения, которые можно отнести к его недостаткам [11].

Так, если общая экономическая ситуация нестабильна, то естественно, ни о каких инновациях и внедрении передовых технологий и речи быть не может. Следовательно, и оснований для применения эффективного нормативного метода тоже не будет.

При данном методе отдельные виды затрат на производство учитываются по текущим нормам – размерам минимальных затрат, необходимым для производства продукции определенного качества. Кроме того, обособленно ведется оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с

обязательным указанием места возникновения отклонений и причин их образования, учитываются изменения текущих норм затрат в случае внедрения организационно-технических мероприятий, а также определяется влияние этих изменений на себестоимость готовой продукции. Чаще всего отклонения выявляются с помощью инвентаризации или метода документирования.

Как видим, любой из рассмотренных методов имеет свойственные только ему аналитические подходы к учету производства и способами распределения затрат. Совокупность данных методов при анализе дополняется еще и оценкой незавершенного производства.

Поскольку в рамках попередельного метода объектом учета затрат является передел, получается, что «прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции».

Иными словами, происходит накопление затрат по переделам (часто отождествляемым с производственными цехами) без одновременной привязки этих затрат к номенклатуре выпуска переделов, в связи с чем неизбежным становится применение бесполуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство, в рамках которого осуществляется неестественная привязка затрат сразу к видам конечного выпуска, минуя полуфабрикаты. Для этого приходится применять распределительные методики, основанные на использовании значений долей участия цехов в производстве того или иного вида продукции, при этом доли определяются внесистемным образом. Как результат, прямые затраты цехов (переделов) обезличиваются, что ведет к образованию «котлов» в границах переделов, т.е. организуется «котловой» метод учета затрат (рис. 1.4).

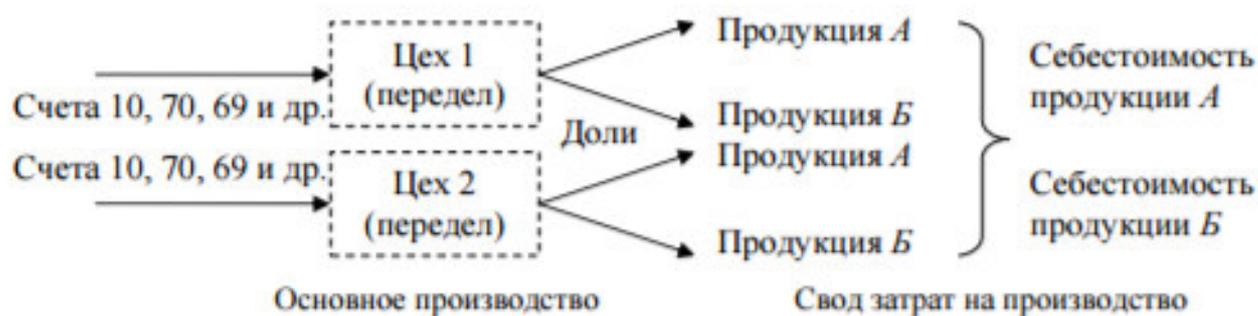


Рисунок 1.4 - Формирование себестоимости продукции в рамках бесполуфабрикатного варианта сводного учета на основе использования долей участия переделов в выпуске [28]

Если выпускается однородная продукция, то в рамках бесполуфабрикатного варианта нахождение себестоимости единицы конечного выпуска можно выразить формулой (1).

$$K_{\text{св.гп}}^m = \frac{z_1}{\Gamma\Pi} \frac{\Pi'_1}{\Pi_1} + \frac{z_2}{\Gamma\Pi} \frac{\Pi'_2}{\Pi_2} + \dots + \frac{z_m}{\Gamma\Pi} \frac{\Pi'_m}{\Pi_m} = \sum \frac{z_m}{\Gamma\Pi} \frac{\Pi'_m}{\Pi_m}, \quad (1) [14]$$

Где

$K_{\text{св.гп}}^m$  - себестоимость единицы готовой продукции;

$z_1, z_2, \dots$  - затраты, собранные в разрезе переделов (цехов) предприятия;

$\Pi_1$  - количество заготовок, отпущенных в первый передел для производства полуфабрикатов;

$\Pi'_1$  - количество полуфабрикатов, изготовленных в первом переделе;

$\Pi_2, \dots, \Pi_m$  - количество полуфабрикатов, поступивших из предыдущего передела;

$\Pi'_2, \dots, \Pi'_{m-1}$  - количество полуфабрикатов, переданных на следующий передел;

$P_m'$  , ГП – количество единиц готовой продукции, вышедших из последнего передела'

Отметим, что приведенная формула не является универсальной, поскольку методика нахождения долей напрямую зависит от специфики технологических процессов, осуществляемых на предприятии, в связи с чем расчеты могут усложняться.

Аналогичным образом проводятся расчеты и для других переделов, в результате чего по предприятию в целом исчисляется себестоимость единицы и всего выпуска вида продукции, а также величины заделов НЗП. При этом расчеты носят условный характер, не устранимый даже при усложненном определении долей, так как алгоритм их нахождения в любом случае базируется на предположении о том, какой должна быть себестоимость, вместо того, чтобы основываться на фактических значениях, определяемых путем прямого соотнесения затрат с полуфабрикатами, а через них – с видами готовой продукции.

Кроме того, существует проблема чрезмерной оценки НЗП на начальных производственных этапах и его недооценки в конечных переделах, поскольку на многих предприятиях материальные затраты присутствуют в первом переделе.

В дальнейшем происходит обработка полуфабриката. Но поскольку учет движения полуфабрикатов не ведется, получается, что затраты первого передела значительно превышают затраты последующих переделов, не имеющих сопоставимой величины материальных затрат, что ведет к необходимости оценки НЗП по предприятию в целом, когда излишек НЗП на начальных этапах перекрывается его недостатком в последующих переделах.

По той же причине объединяются показатели себестоимости готовой продукции, образуемые с помощью долей в каждом переделе. В результате ведомость сводного учета формируется по предприятию в целом, например, в разрезе статей затрат, что ненамного увеличивает ее информативность [13].

Таким образом, попередельный метод в том виде, в котором он описывается в специализированной литературе, представляет собой упрощенную разновидность, что проявляется в необходимости применения котловых методик на базе бесполуфабрикатного варианта и потере контроля за заделами НЗП.

Отдельно необходимо отметить, что помимо методов выделяют системы учета затрат на производство продукции. В данном случае, речь идет о бухгалтерском и управленческом учетах затрат на производство. Бухгалтерский учет затрат на производство осуществляется в соответствии с правилами бухгалтерского учета и в большей степени носит информационный характер: сколько потрачено и куда, а управленческий учет предполагает аналитический анализ затрат на производство продукции.

В целом, подводя итог данному разделу, можно сделать вывод, что на сегодняшний день существует несколько основных методов учета затрат на производство, которые применяются в отечественной практике учета.

Каждый метод имеет свои достоинства и недостатки. Кроме того, дифференциация использования того или иного метода учета затрат на производство зависит от особенностей данного производства, вида деятельности предприятия. На наш взгляд, для наиболее полного и объективного анализа и учета затрат на производство необходимо, по возможности, использование нескольких методов с целью получения наиболее объективной характеристики затрат.

### **1.3 Методы и приемы калькулирования себестоимости продукции**

На сегодняшний день в литературе выделяют 4 системы калькулирования себестоимости: по переменным (сокращённым), полным затратам, нормативным затратам и функциональная система ABC (калькулирование по видам деятельности). Метод учёта затрат зависит от отрасли промышленности и техпроцесса. Причём, многие современные учёные считают, что учёт по

нормам не следует выделять в отдельный метод калькулирования, но необходимо повсеместно использовать для выявления резервов снижения себестоимости за счёт анализа отклонений от норм и их изменения, а также сокращения производственных и непроизводственных потерь [8].

В П(С)БУ 16 «Расходы» установлено для ведения бухгалтерского учёта применять систему калькулирования по переменным затратам, т. к. принцип осмотрительности не позволяет завышать активы путём включения в них тех затрат, которые не связаны на прямую с выпуском продукции. Для целей управленческого учёта предприятия самостоятельно выбирают один из четырёх подходов. Но эти подходы являются традиционными и давно уже устарели в условиях жёсткой рыночной конкуренции.

В настоящее время появились абсолютно новые методы учёта затрат и системы калькулирования себестоимости, разработка и внедрение которых активно ведётся в таких постиндустриальных странах как США, Япония, Германия, Франция и др. странах Западной Европы. Особенностью зарубежной практики учёта является тот факт, что системы калькулирования тесно взаимосвязаны с концепциями (моделями) управления предприятием, т. е. или под конкретный метод управления разрабатывается система учёта (например, система обратной калькуляции для концепции управления «точно в срок» и учёт пропускной способности для управления на основе теории ограничений), или система учёта вырастает в соответствующий метод управления, как это случилось с функциональной системой ABC, которая стала концепцией управления ABM (Activity based management) [25].

Приведём ряд наиболее распространённых в мировой практике методов управления и специальных системы калькулирования себестоимости продукции: целевое калькулирование (Target costing), «кайдзен-костинг», метод управление «точно в срок» (Just in time), «по последней операции», метод «Тариф – время – машина», эквивалентное калькулирование, система учёта пропускной способности, функционально-стоимостной анализ,

калькулирование себестоимости методом обратного списания, по принципу обратного прилива.

Целевое калькулирование – калькулирование себестоимости на основе цены – Target costing – (японское название — genka kikaku) – это рыночно ориентированная система управления затратами и определения себестоимости изделия или услуги на основе целевой цены, т. е. той цены, которую покупатель желает заплатить. Суть системы состоит в том, что вначале отдел маркетинга определяет приемлемые для покупателей характеристики продукции и цену. Затем путём вычета из целевой цены части необходимой прибыли рассчитывается максимально допустимая производственная себестоимость, обеспечивающая желаемый уровень затрат и качества. Особенность целевого калькулирования состоит в том, что описываемые затраты только ожидаются в будущем и необходимо выяснить, как они повлияют на уровень рентабельности изделия. Но при этом выполняется основная задача: определение такой себестоимости продукции с учётом соответствия требованиям рынка по всем качественным характеристикам, которая при цене, жёстко заданной рынком, позволит предприятию получить планируемую прибыль.

Этот подход очень распространён в Японии ещё с 60-х гг. XX в. (изначально его внедрила в практику корпорация Toyota в 1965 г.). Используемый сейчас термин «таргет-костинг» (target costing) впервые употребил в 1988 году Тоширо Хиромото в статье «Скрытый клинок: японский управленческий учет», где автор сравнивал системы производственного учёта Японии и США [22].

История таргет-костинга также связана и с довоенной Германией, правительство которой обозначило необходимость выпуска «народного» автомобиля VolksWagen, доступного самым широким слоям населения. По оценке Министерства экономики страны, для того чтобы автомобиль стал действительно общедоступным, его розничная цена должна была находиться в пределах 1000 рейхсмарок. Окончательная цена автомобиля с учётом «подарка» фюрера (скидки в 10 рейхсмарок) была определена в 990 рейхсмарок;

дальнейшее проектирование велось с учётом данного верхнего ограничения. В частности, конструкторам пришлось отказаться от гидравлического привода тормозов (хотя уровень технологий того времени вполне позволял его реализовать) и использовать механический привод. За счёт этого сэкономили больше 30 марок.

Наибольшее распространение target costing получил на предприятиях, работающих на международных рынках в условиях жёсткой конкуренции, и прежде всего в инновационных отраслях: автомобилестроении, производстве электроники, компьютерные и цифровые технологии – т. е. там, где японские предприятия ведут агрессивную маркетинговую политику, вытесняя конкурентов даже с их национальных рынков. На сегодняшний день в Японии более 80% крупных компаний (Toyota, Daihatsu, Nissan, Matsushita, NEC, Sony, Cannon, Olympus, Nippon) активно работают по системе таргет-костинг. В США и Европе число таких предприятий не столь велико, однако и там таргет-костинг быстро находит приверженцев: Daimler/Chrysler, Procter & Gamble, Caterpillar, ITT Automotive. Кроме сферы производства инновационных продуктов таргет-костинг все чаще находит своё применение на предприятиях сферы обслуживания, а также в неприбыльных организациях (например, в медицинских клиниках).

Концепция управления «кайдзен-костинг» возникла на предприятиях Японии и сейчас получает всё большее распространение в США и странах Европы. Сущность подхода заключается в непрерывном совершенствовании всех процессов. То есть, не являясь конкретным методом калькулирования себестоимости продукции, освоение подхода кайдзен позволяет всем работникам, связанным с затратами производства, внести свой вклад в сокращение этих затрат и управление ими. Это понятие включает все уникальные методы и концепции менеджмента, применяемые в Японии и позволившие ей занять ведущие позиции на мировом рынке: ориентация на потребителя, всеобщий контроль качества (TQC), роботизация, кружки контроля качества, система предложений, автоматизация, дисциплина на

рабочем месте, всеобщий уход за оборудованием (TPM), канбан, повышение качества, точно в срок, нуль дефектов, работа малых групп, отношения сотрудничества между менеджерами и рабочими, повышение производительности, разработка новой продукции [14].

Кайдзен-костинг используется в японской модели управленческого учёта параллельно с таргеткостингом. Обе системы имеют одинаковую цель – достижение целевой себестоимости: таргет-костинг – на этапе проектирования нового изделия, кайдзен-костинг – на этапе производства изделий.

Если на этапе проектирования разница между сметной и целевой себестоимостью составляет до 10%, то принимается решение о начале производства такого изделия с расчётом на то, что 10% будут ликвидированы в процессе производства методами кайдзен-костинга. Сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью называется кайдзен-задачей, которая касается всего персонала организации от инженеров до менеджеров и выполнение которой должным образом поощряется через систему управления персоналом. Кайдзен-задача определяется на этапе планирования на следующий финансовый год, когда разрабатываются планы производства. Кайдзен-задача ставится как на уровне каждого изделия, так и на уровне предприятия в целом по отдельным статьям переменных затрат.

Постоянные затраты подсчитываются по отдельным подразделениям и группируются в специальные бюджеты. Используя данные кайдзен-задачи и бюджеты постоянных затрат, специалисты составляют годовой бюджет предприятия.

Японская модель (концепция) управления промышленностью «Just in time» (точно в срок) впервые была внедрена на предприятиях компании «Тойота» (Toyota) и сводилась к выработке наиболее эффективного способа снижения потерь во всех сферах деловой активности и нахождению оптимального соотношения «цена – качество». Для выполнения поставленных задач следовало, во-первых, перейти от массового производства однотипной продукции к производству диверсифицированных товаров, внедрив при этом

поточную организацию производства, во-вторых, добиться одновременного улучшения качества продукции и снижения издержек, а в-третьих, создать быструю и надёжную систему сбыта, чтоб соответствовать требованиям потребителей [11].

Концепция «Just in time» основана на «вытягивающей» (в отличие от «выталкивающей») технологии организации и управления производством, т.е. минимизируется НЗП за счёт бесперебойной и синхронной стыковки потребности и её обеспечения в любом звене производственного цикла.

Продукция как бы вытягивается из производств на всех промежуточных этапах технологической цепочки вплоть до реализации по мере возникновения потребности в ней. С начала 80-х гг. система «Just in time» стала успешно развиваться в США (корпорации «Дженерал Электрик», «Дженерал Моторс», «Форд», «Крайслер», затем получила своё распространение во Франции, Германии и других странах Западной Европы.

Внедрение системы «точно в срок» существенно повлияло на учёт затрат. Во-первых, прямые трудовые затраты перестали существовать как отдельная категория, поскольку они были объединены с производственными накладными расходами в категорию конверсионные расходов (затраты на обработку). Доля прямых трудовых затрат в общей структуре издержек становится всё более незначительной; также постепенно стираются различия между производственными и вспомогательными секторами в связи с тем, что нарастает тенденция рассматривать функции обслуживания как часть производственного цикла. Например, труд сам по себе может признаваться частью процесса технического обслуживания машин и оборудования. Во-вторых, при системе «точно в срок» требуется распределить между продуктами меньше затрат, чем при традиционном подходе. Производственные мощности сосредоточены в ячейках, которые заняты производством единственного продукта или нескольких подобных продуктов, поэтому издержки, связанные с работой оборудования, могут напрямую соотноситься с производственным процессом. Фактически единственным видом издержек, которые подлежат

распределению, могут оказаться расходы, связанные с эксплуатацией зданий (амортизационные отчисления, арендная плата, налог на имущество, расходы на страхование) [28].

Таким образом, система «точно в срок» более увязана со спросом, чем традиционные методы «выбрасывания продукции на рынок»: продукция производится только тогда, когда в ней нуждаются, и только в том количестве, которое требуется покупателю. Использование этой методики позволяет предприятию избавиться от лишних издержек путём сокращения непроизводительных расходов, которые складываются, в частности, из выпуска излишней продукции, простоев оборудования и персонала, содержания излишних складских помещений, потерь, связанных с наличием дефектов изделий, расходов на внутризаводское перемещение при перевозке готовой продукции на склад. Но для её внедрения необходим высокий уровень автоматизации производственных процессов, их синхронизация на различных фазах производственного цикла, бесперебойное и точно в срок материально-техническое обеспечение.

Калькуляция себестоимости методом обратного списания (Back Flush Costing) была разработана в Японии в 70-х годах XX века и применяется на предприятиях, внедривших концепцию управления «точно в срок».

Основной чертой этой системы калькуляции является существенное упрощение учёта, позволяющее объединять несколько операций в одну, а некоторые бухгалтерские записи исключить вовсе. Отдельные счета, традиционно используемые в учётной практике, могут быть заменены объединёнными счетами. Прежде всего это касается использования одного счёта «Конверсионные (добавленные) затраты» вместо двух счетов «Прямые трудовые затраты» и «Производственные накладные расходы». Кроме того, большая часть сырья и материалов сразу же поступает в производство, поэтому предприятия могут использовать новый счёт «Сырьё и материалы в производстве» (объединяет два счёта, применяемые в традиционном учёте, – «Запасы» и «Незавершенное производство»), дебетовый остаток по которому

(если есть) показывает наличие запаса материалов и незавершённого производства [34].

Исчисление себестоимости продукции в рассматриваемой системе существенно отличается от принятого в традиционных системах подхода. Традиционные методы учёта затрат подразумевают по мере прохождения продукцией стадий обработки обязательное ведение бухгалтерских записей на счетах для учёта незавершенного производств, в то время как система калькуляции методом обратного списания отличается отсутствием детализированных проводок, затрагивающих данные счета. Калькуляция методом обратного списания позволяет определять все или часть элементов себестоимости уже после того, как производство завершено. Стоимость завершённой работы затем вычитается из остатка на счете «Сырьё и материалы в производстве». Такой шаг называется постпроизводственным, или обратным списанием. На практике подобным образом могут списываться бракованные материалы, недостачи материалов, материалы, возвращённые поставщикам, и в случае применения нормативной системы учёта, выявленные отклонения.

Таким образом, подводя итог данному разделу, можно сделать вывод, что специфические методы калькулирования позволяют управлять затратами или себестоимостью продукции, а обязанности по учёту таких затрат вышли далеко за рамки обязанностей бухгалтерского отдела. Отметим, что нет ни одной системы калькулирования, которая бы точно отражала себестоимость продукции, а эффективность системы учёта производственных затрат будет зависеть от степени соответствия способа калькулирования определённому методу учёта затрат. Но на практике могут применяться комбинированные методы учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, которые позволяют максимально использовать преимущества отдельных методов для принятия управленческих решений.

В целом, резюмируя все вышесказанное, можно сделать вывод, что себестоимость продукции является одним из основных экономических показателей деятельности любого предприятия. Себестоимость выражает все

затраты предприятия в денежной форме, которые непосредственно связаны с производством и реализацией продукции. Она показывает, во что обходится предприятию выпускаемая им продукция. В нее включаются перенесенные на продукцию затраты прошлого труда (амортизация основных фондов, стоимость сырья, материалов, и других материальных ресурсов) и расходы на оплату труда работников предприятия (заработная плата).

На промышленных предприятиях необходимо внедрять элементы современных систем калькулирования себестоимости, привлекая все подразделения предприятия к работе, что позволит усовершенствовать учёт затрат на производство и понизить себестоимости продукции для повышения конкурентоспособности предприятия.

## **2 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО МЕТАЛЛОКОНСТРУКЦИЙ В ООО ЗНО «БОНКРАФТ»**

### **2.1 Состояние организации производства металлоконструкций в организации и его экономическая характеристика**

Общество с ограниченной ответственностью Завод нестандартного оборудования «Бонкрафт» было зарегистрировано в соответствии с положениями Гражданского кодекса РФ [1] и Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» [3]. ООО ЗНО «Бонкрафт» функционирует на основе Устава.

ООО ЗНО «Бонкрафт» имеет следующие реквизиты:

Отрасль: Производство строительных металлических конструкций.

Юридический адрес: Россия, Удмуртская Республика, г. Ижевск ул. Пойма, д. 69.

Официальный сайт: <http://www.bonkraft.com/>

Компания «Бонкрафт» – первой в Удмуртии начала изготавливать инсинераторные установки по английской технологии и адаптировала их к российским условиям.

Миссия компании – это решение экологических проблем по утилизации отходов для любого предприятия. Сегодня компания предлагает линейку из 50 моделей утилизационных установок.

Приобретение крематоров завода «Бонкрафт» позволяет предпринимателям выйти на качественно новый уровень производства, которому сопутствуют санитарное благополучие, экологическая безопасность, уверенность в завтрашнем дне и незапятнанная репутация.

Грамотно организованный производственный процесс позволяет выпускать металлоконструкции высочайшего качества. Наше предприятие специализируется на производстве металлических конструкций различного типа: от нестандартных до обыкновенных строительных бытовок.

Изготовление металлоконструкций - сложный и трудоёмкий процесс, основным этапом которого является проектирование. Ведь от того, насколько правильно рассчитаны параметры и характеристики изделия, зависит конечное качество выпускаемой продукции. Именно поэтому каждый завод, выпускающий металлоконструкций, обязан иметь в своём составе структурное подразделение, занимающееся проектированием и разработкой изделий. Основной задачей проектирования является улучшение таких показателей как продуктивность, трата металла и трудоёмкость монтажа.

Производство металлоконструкций выполняется на специализированном оборудовании, которое представляет собой машины, использующиеся для резки, сварки, покраски и очистки металла. Также учитывая то, что некоторые металлические изделия бывают довольно габаритными, оборудование должно обладать подъёмными механизмами. Современный завод по производству металлоконструкций должен вобрать в себя все современные методы обработки и деформации металла, чтобы конечный продукт имел заявленное заказчиком качество.

Для обработки металла, как правило, используются высокотехнологические станки, которые посредством плазменной резки осуществляют разделение металла на несколько частей, из которых в дальнейшем производится металлоконструкция различного типа. С помощью таких устройств осуществляется как продольная, так и поперечная разрезка листа, что повышает универсальность использования этого прибора.

Чтобы конечная металлоконструкция отличалась повышенной влагоустойчивостью, во время обработки металла необходимо позаботиться об антикоррозийной защите. Наиболее популярным и действенным способом защиты металла от ржавчины является создание на его поверхности слоя цинка (так называемая оцинковка). Благодаря этому металлические изделия приобретают не только привлекательный внешний вид, но и значительно увеличивается срок их годности, так как металл будет надёжно защищён от воздействия влаги.

На отечественном рынке продукция компании пользуется огромной популярностью. Так, что приобретение наших металлоконструкций станет верным решением в деле возведения крупных строительных объектов.

ООО ЗНО «Бонкрафт» занимается разными видами деятельности. В рамках данного исследования нас интересует производство металлоконструкций. Совокупность предлагаемых компанией товаров в данной сфере представлена на рисунке 2.1.

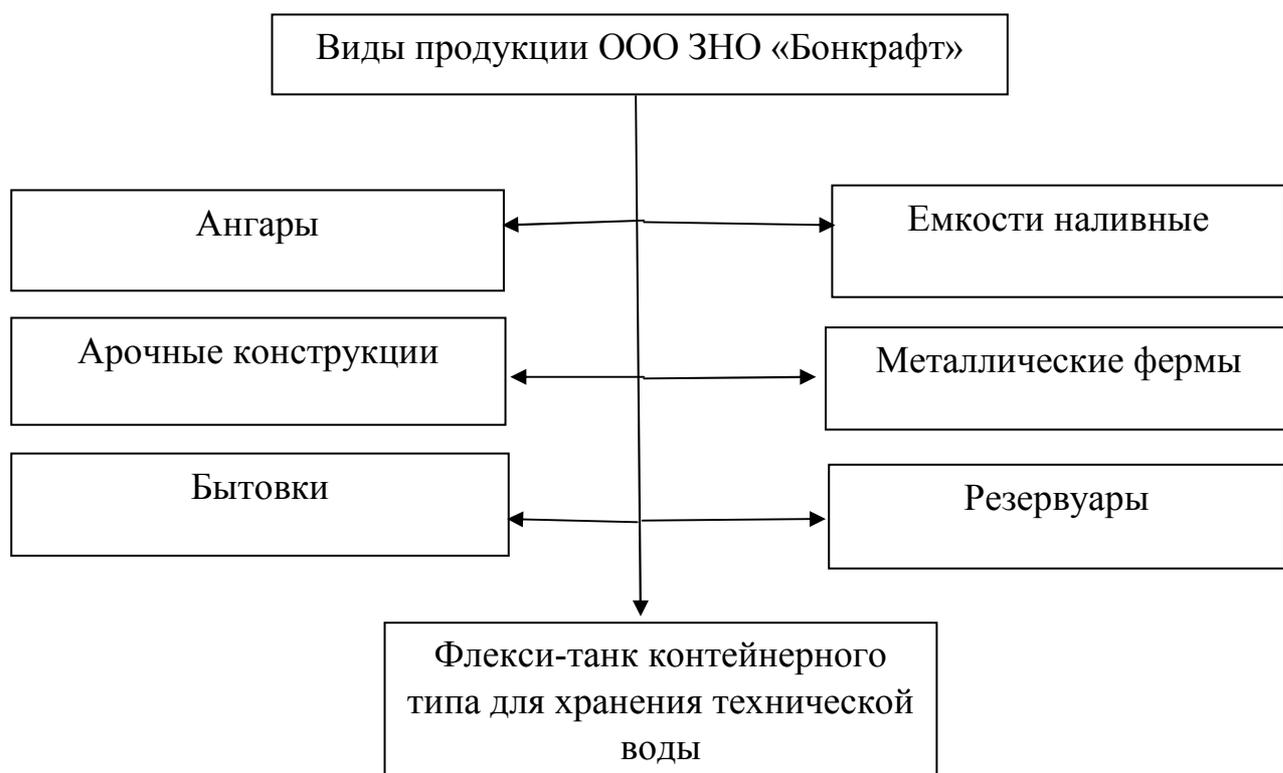


Рисунок 2.1 - Виды продукции ООО ЗНО «Бонкрафт» (металлоконструкции)

ООО ЗНО «Бонкрафт» - осуществляет полный цикл производства металлоконструкций и изделий из металла.

Для разработки и модернизации оборудования в нашей компании организовано собственное конструкторское бюро. Это позволяет нам гарантировать оперативную разработку, контроль качества изготовления, а

также оперативное внедрение в массовое производство новых моделей металлических изделий и оборудования.

Компания «Бонкрафт» осуществляет производство металлоконструкций для строительства и реконструкции животноводческих комплексов и индивидуальных крестьянских фермерских хозяйств.

Специалисты компании знают, как работать с металлоконструкциями и для нас важно их изготовление. Металлические каркасы пользуются спросом и служат основой при строительстве сельскохозяйственных объектов. Это не громоздкие тяжелые сооружения, поэтому они очень легко и быстро возводятся. Как следствие, на постройку и дальнейшую эксплуатацию требуются малые затраты.

ООО ЗНО «Бонкрафт» предлагает изготовление сельскохозяйственных объектов любого назначения из современных сборных металлоконструкций:

- Сельскохозяйственные здания различного назначения: животноводческие комплексы, птичники, коровники, доильные залы, крольчатники и т.д.
- Административные здания, складские помещения, хранилища сельхозпродукции, здания техобслуживания и ремонта с/х техники, сушильные комплексы, цеха сборки и подготовки продукции.
- Листовые конструкции: элеваторы, силосы, бункеры, резервуары.
- Башни и мачты: водонапорные башни молниеотводы опоры ЛЭП осветительные вышки элеваторов.
- Специальные конструкции: градирни, мосты, конструкции специальных устройств.

Металлообработка представляет собой процесс работы с металлами по созданию как сборочных узлов конструкций, так и единичных деталей. Этот термин охватывает широкий диапазон работы с металлами: от построения авиалайнеров до изготовления простейших металлических конструкций. Посредством металлообработки можно также менять формы и размеры

металла. Этот процесс является важным звеном в производстве как сложных, так и примитивных изделий.

Качество изделий напрямую зависит от безопасности и эффективности производственного процесса. Для получения высококачественной продукции металлообработкой должны заниматься только настоящие профессионалы, которые имеют соответствующий опыт и образование, а также владеют базой, благодаря которой можно проводить механическую обработку металла на высоком техническом уровне. Специалист по обработке металла должен уметь выполнять любые работы, от шлифования металлических заготовок до изготовления шильд. Также важным критерием в получении высококачественных изделий из металла является применение в производственном процессе передовых компьютерных технологий.

На сегодняшний день существуют следующие виды металлообработки:

1. Зуборезные работы,
2. Сверление;
3. Шлифовальные работы;
4. Резка металлов;
5. Фрезерные работы;
6. Гравировка;
7. Токарные работы.

Таким образом, мы видим, что ООО ЗНО «Бонкрафт» занимается всеми видами работы с металлом и металлоконструкциями от производства до обработки и монтажа, что говорит о многопрофильности деятельности анализируемой компании.

ООО ЗНО «Бонкрафт» как и любая другая организация имеет свою организационно-производственную структуру, схема которой представлена на рисунке 2.2. Как видно из данного рисунка данная структура является линейно-функциональной, что, на наш взгляд, для данной организации является оптимальным.

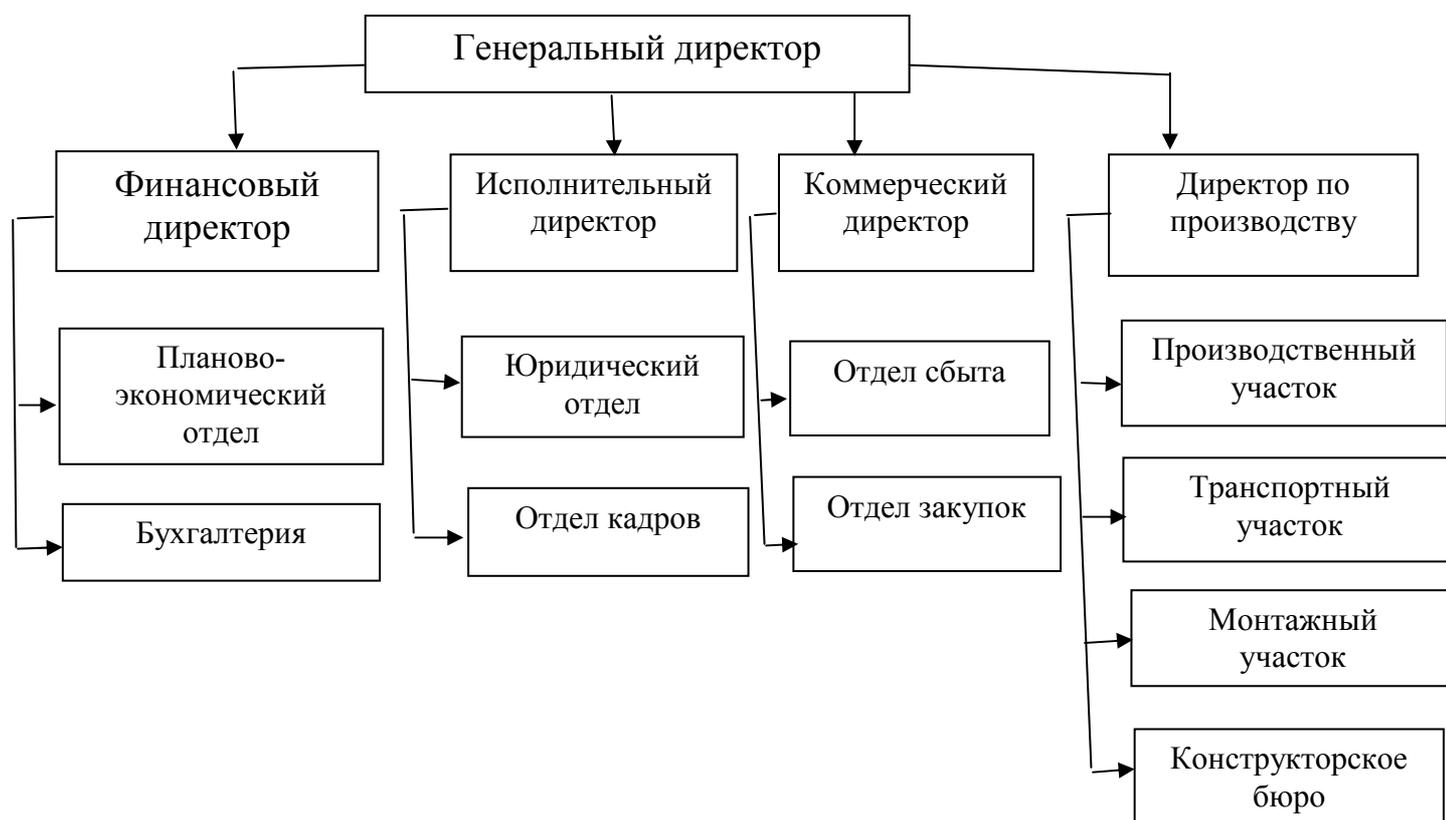


Рисунок 2.2– Организационно-производственная структура ООО ЗНО «Бонкрафт»

Генеральный директор ООО ЗНО «Бонкрафт» занимается общим руководством компанией, обеспечивает функционирование всех отделов, представляет интересы организации в коммерческих и государственных структурах без доверенности, подписывает договора и финансовые документы, осуществляет руководство всеми направлениями деятельности, несет ответственность. В непосредственном подчинении имеет все структурные подразделения организации.

Финансовый директор ООО ЗНО «Бонкрафт» занимается вопросами экономического и финансового характера, разрабатывает планы экономического развития фирмы. В подчинении имеет сотрудников бухгалтерии и планово-экономического отдела.

Коммерческий директор занимается вопросами развития фирмы, ее продвижения на рынке. В подчинении имеет такие отделы, как юридический отдел, отдел рекламы, отдел сбыта, отдел поставок, магазины, отдел кадров.

Исполнительный директор занимается решением текущих и хозяйственных вопросов.

Бухгалтерия ООО ЗНО «Бонкрафт» занимается вопросами осуществления бухгалтерского учета, формирует и сдает всю необходимую финансовую отчетность, занимается вопросами взаимодействия с бюджетными и внебюджетными фондами, осуществляет расчет с поставщиками, клиентами и персоналом, ведет кассовые операции.

Планово-экономический отдел ООО ЗНО «Бонкрафт» занимается вопросами экономического развития организации, составляет планы финансового развития компании на краткосрочный, среднесрочный, дальнесрочный периоды, осуществляет прогнозирование деятельности.

Юридический отдел ООО ЗНО «Бонкрафт» решает все правовые вопросы, связанные с деятельностью, договорную работу, претензионную и судебную работу, осуществляет взаимодействие с кадрами.

Отдел кадров ООО ЗНО «Бонкрафт» занимается подбором персонала, ведением кадровой документации, осуществлением всех вопросов, связанных с работой людей.

Отдел сбыта ООО ЗНО «Бонкрафт» занимается поиском каналов сбыта, организацией работы магазинов, отслеживает потребительские свойства товара, определяет конкурентоспособность фирмы и товарной номенклатуры.

Отдел закупок ООО «Бонкрафт» занимается поиском наиболее оптимальных поставщиков, взаимодействует с ними на протяжении всего периода сотрудничества.

В контексте данного исследования нас больше интересуют производственный отдел, рассмотрим его более подробно.

1. Проектное бюро. - это команда опытных специалистов с индивидуальным подходом к каждой поставленной задаче, умеющих находить

оптимальные решения для заказчика в минимальные сроки. Расчет строительных металлоконструкций и проектирование объектов выполняются с применением современных автоматизированных программ. Каркасы зданий проектируются исходя из принципов наиболее рационального расходования металла, что позволяет значительно снизить металлоемкость и, как результат, стоимость изготовления конструкций.

2. Производственный участок. Основным критерием в производстве металлоконструкций является неизменное качество производимой продукции, которое достигается за счет высокого уровня подготовки персонала, использования современного оборудования и контроля качества на всех стадиях производства.

3. Транспортный участок. Это гарантия доставки готовой продукции заказчику в полном объеме в заявленные сроки. Обеспечение стабильности поставок осуществляется за счет детальной проработки маршрутов доставки продукции, регулярного технического осмотра парка автомобилей, использования собственной железнодорожной ветки, расположенной на территории производственной базы и постоянной работой над улучшением качества отказываемых услуг.

4. Монтажное подразделение. На предприятии функционирует монтажное подразделение, оснащенное парком специальной техники и оборудования, благодаря которому мы можем удовлетворить потребности Заказчиков не только в изготовлении металлоконструкций, но и в части монтажа готовых каркасов на строительной площадке Заказчика.

На наш взгляд, функции, которые выполняет производственное подразделение ООО ЗНО «Бонкрафт» в масштабах данной организации является оптимальным и в полной мере удовлетворяет интересы предприятия.

Для наиболее полной характеристики деятельности организации, необходимо дать анализ ее сильным и слабым сторонам, а также оценку рисков. На наш взгляд, наиболее важными в данном контексте являются SWOT

PESTEL-анализ. SWOT – анализ деятельности ООО ЗНО «Бонкрафт» представлен в таблице 2.1.

Таблица 2.1- SWOT – анализ деятельности ООО ЗНО «Бонкрафт»

Сильные стороны	Слабые стороны
Новое оборудование, быстрое обслуживание, индивидуальный подход к клиенту, широкий спектр предоставляемых услуг.	Разброс в видах деятельности, клиенты не всегда могут сориентироваться в направлениях деятельности компании
Возможности	Риски
Введение дополнительных услуг, привлечение инвесторов, постоянные клиенты.	Рост инфляции, стремительное развитие конкурентов, неблагоприятная налоговая политика, повышение цен на топливо.

Как и любая организация, ООО ЗНО «Бонкрафт» существует в определенной экономической среде, которая характеризуется набором тех или иных рисков. Анализ рисков ООО ЗНО «Бонкрафт» (таблица 2.2).

Таблица 2.2 - Оценка рисков ООО ЗНО «Бонкрафт» по методике PESTEL-анализа

Наименование рисков	Оценка рисков
Политические факторы (Political)	нет
Итого уровень рисков:	низкий
Социальные факторы (Social)	нет
Итого уровень рисков:	низкий
Экологические факторы (Ecological)	нет
Итого уровень рисков:	низкий
Экономические факторы внешней среды (Economical)	параметры налогообложения; уровень инфляции; коммерческие риски по сбыту продукции; финансовая устойчивость организации
Итого уровень рисков:	Средний
Технологические факторы внешней среды (Technological)	внедрение более совершенных технологий конкурентами, позволяющими повысить посещаемость магазинов
Итого уровень рисков:	низкий
Юридические факторы (Legal)	планируемые изменения законодательства, способные повлиять на деятельность компании.
Итого уровень рисков:	низкий
Итого уровень рисков:	низкий

В целом уровень рисков ООО ЗНО «Бонкрафт» оцениваемых по методике PESTEL оценивается как низкий ввиду незначительности потенциальных угроз по рассмотренным, возможным источникам их

получения.

Далее дадим экономическую характеристику компании на основании данных бухгалтерской отчетности за 2015 год. В ходе анализа нами были рассмотрены основные технико-экономические показатели деятельности ООО ЗНО «Бонкрафт» (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Экономические показатели деятельности ООО ЗНО «Бонкрафт» за 2014-2015 гг.

Показатель	2013	2014	2015	Расчет темпов роста: 2015/2013	Темп роста, %
Выручка от реализации, тыс. руб.	162324	184700	221526	59202	36,5
Себестоимость продукции, тыс. руб.	174562	192669	218300	43738	25,1
Прибыль от реализации, тыс. руб.	2364	-7969	3226	859	36,3
Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	2104	2273	5333	3229	153,5
Стоимость активов (баланс), тыс. руб.	931542	951215	983337	51795	5,6
Собственный капитал, тыс. руб.	18414	18656	24073	5659	30,7
Стоимость основных фондов (ОПФ), тыс. руб.	901124	923640	952195	51071	5,7
Стоимость оборотных средств, тыс. руб.	25654	27455	31085	5431	21,2
Стоимость производственных запасов, тыс. руб.	16114	17210	21323	5209	32,3
Общая численность персонала, чел.	268	269	269	1	0,4
Фондовооруженность труда, тыс. руб. /чел.	41,21	38,84	53,38	12,17	29,5
Производительность труда, тыс. руб. /чел.	504,8	599,68	771,22	266,42	52,8
Фондоотдача, руб.	14,32	15,44	14,45	0,13	0,9
Фондоёмкость, руб.	0,07	0,06	0,07	-	-

Как видно из таблицы 2.3, по всем основным показателям, наблюдается положительный рост, то есть, анализируемое предприятие активно развивается. Стоит отметить, что темп роста выручки составил 36,5% в 2015 году относительно 2013, а темп роста себестоимости – 25,1% в этот же период, что, в свою очередь, привело к увеличению темпа роста прибыли, поскольку себестоимость, а значит и расход, составили меньшие по объему размеры,

нежели объемы производства и получаемая прибыль. И если в 2014 году прибыли от реализации не было, и организация показала убыток, то уже в 2015 году ситуация была исправлена, и организация показала более высокий результат финансовой деятельности и даже улучшила показатели деятельности в 2015 году по сравнению с 2013 на 36,3%.

Далее проведем анализ финансового состояния организации и дадим ее экономическую характеристику. Расчеты экономического состояния ООО ЗНО «Бонкрафт» проведены на основе данных финансовой и бухгалтерской отчетности организации за 2013-2015 годы (приложение А).

В таблице 2.4 представлен анализ активов ООО ЗНО «Бонкрафт» за 2013-2015 годы.

Таблица 2.4- Динамика активов ООО ЗНО «Бонкрафт» в 2013-2015 гг.

Показатель	2013 год	2014 год	2015 год	Абсолют. отклонение 2015 к 2013	Темп роста 2015 к 2013
Основные средства	862867	923640	952195	89328	1,1
Запасы	14084	17210	21323	7239	1,5
Денежные средства	1376	1794	301	-1075	0,2
Дебиторская задолженность	4606	8451	9461	4855	2,1
Итого активы	882933	951215	983337	100404	1,1

Как видно из таблицы 2.4, в период с 2013 по 2015 гг. активы ООО ЗНО «Бонкрафт» увеличились в 1,1 раза. Произошло это, в основном, из-за роста дебиторской задолженности и увеличения запасов организации.

Однако, данный рост нельзя назвать оптимальным, а, следовательно, компании необходимо в будущем более серьезно подходить к вопросу распоряжения активами и их наращиванием, поскольку именно на них в дальнейшем будет строиться финансовая устойчивость организации.

Кроме того, в 2015 году наблюдается резкое снижение доли денежных средств. Все денежные средства задействованы в финансовом обороте, и у организации практически нет свободных денежных средств, что представляет

определенные риски для компании, особенно в условиях кризиса, который на данный момент наблюдается в экономике страны в целом, что привело к ограничению потребительских способностей компании в 2016 году и о ее низкой платежеспособности и невозможности приобретения дорогостоящего оборудования или материалов за счет собственных средств, а, значит, потребуется привлечение заемных средств, что в конечном счете приведет к негативным последствиям в сфере финансовой устойчивости.

Далее проведем анализ пассивов ООО ЗНО «Бонкрафт». В таблице 2.5 представлена динамика изменения пассивов ООО ЗНО «Бонкрафт» за 2013 – 2015 гг.

Таблица 2.5 - Динамика изменения пассивов ООО ЗНО «Бонкрафт» за 2013-2015 годы

Показатель	2013 год	2014 год	2015 год	Абсолют. отклонение 2015 к 2013	Темп роста 2015 к 2013
Капитал и резервы	24073	18656	24073	-	1
Краткосрочные заемные средства	846155	932506	946457	100302	1,1
Кредиторская задолженность	60542	69666	60515	-27	0,9
Итого пассивы	882933	951215	983337	100404	1,1

Как видно из таблицы 2.5, в анализируемый период в ООО ЗНО «Бонкрафт» произошло увеличение пассивов, в основном за счет увеличения кредиторской задолженности.

Положительным фактором является то, что уровень собственного капитала к 2015 году вернулся на уровень 2013 года и не наблюдалось его снижения, как в 2014 году. Однако в анализируемый период мы видим увеличение краткосрочной задолженности, что говорит о нехватке собственных средств организации для погашения текущих потребностей из собственных средств, а значит, деятельность компании зависит от сторонних организаций, что повышает уровень рискованности финансовых операций.

Стоит отметить, что как видно из таблиц 2.5 и 2.6 в анализируемый

период мы наблюдаем рост, как пассивов, так и активов на одинаковом уровне, что говорит об определенной сбалансированности в финансовой политике компании.

В целом, показатели отвечают финансовой устойчивости, однако, вызывает определенные опасения факт увеличения кредиторской задолженности, что ставит организацию в зависимость от факторов, на которые она не сможет оказывать прямого воздействия.

Все это может привести к определенной финансовой неустойчивости. К числу данных факторов можно отнести кредитные риски, зависимость размера кредиторской задолженности от факта получения/неполучения дебиторской задолженности и т.д.

Чтобы дать оценку менеджмента организации в сфере финансов необходимо осуществить анализ показателей финансового результата, что даст возможность определить имеет ли организация прибыль или нет. Оценка финансового результата деятельности организации в 2013-2015 гг. представлена в таблице 2.6.

Таблица 2.6 - Анализ финансового результата ООО ЗНО «Бонкрафт» в 2013-2015 гг.

Показатель	2013 год	2014 год	2015 год	Отклонение 2015 к 2013 году
Выручка	162324	184700	221526	59202
Себестоимость	174562	192669	218300	43738
Чистая прибыль	2104	2273	5333	3229

Как видно из таблицы 2.6., все показатели финансового результата выросли в 2015 году по сравнению с 2013 годом. Однако нельзя утверждать, что произошло значительное увеличение выручки и чистой прибыли организации в анализируемый период, ведь одновременно с этим произошел и рост себестоимости продукции, а увеличение прибыли произошло во многом в связи с текущим ростом цен на товары.

Темп роста выручки составил – 36,5 в 2015 году по сравнению с 2013 годом %, а темп роста себестоимости – 25,1% за этот же период, что привело к

увеличению темпа роста чистой прибыли. Однако, ситуация, при которой показатели выручки сильно зависят от роста цен на производимую продукцию, особенно если компания не может оказывать влияния на данный рост, может стать рискованной для организации, поскольку не является подконтрольной и, соответственно, не может быть в полном объеме предсказуемой, особенно в части расчета длительности данного роста и возможности его использования для увеличения финансовой устойчивости фирмы.

Тем не менее, финансовый результат носит положительный характер, что говорит о достаточно устойчивом финансовом состоянии организации и отсутствии необходимости принятия немедленных срочных мер по реформированию финансовой политики фирмы. В тоже время, руководителям финансовых служб есть над чем задуматься и существует необходимость принятия новых решений в финансовой сфере.

Анализ финансовой устойчивости ООО ЗНО «Бонкрафт» представлен в таблице 2.7.

Таблица 2.7 - Показатели финансовой устойчивости и рентабельности деятельности ООО ЗНО «Бонкрафт» в 2013-2015 гг.

Показатель	2013 год	2014 год	2015 год	Отклонение 2015 к 2013
Рентабельность продукции	5,4	3,7	6,4	+1,0
Рентабельность деятельности	5,8	3,4	7,1	+1,3
Коэффициент автономии	0,17	0,16	0,18	0,01
Коэффициент финансовой зависимости	0,81	0,79	0,82	0,01

Как видно из таблицы 2.7, ООО ЗНО «Бонкрафт» финансово устойчиво, а его деятельность – рентабельна. Вместе с тем, нельзя не указать на незначительность показателей устойчивости и рентабельности анализируемого предприятия, что обуславливает необходимость осуществления мероприятий по повышению финансовой независимости организации и стабилизации ее экономического состояния.

Далее проведем анализ относительных показателей финансовой устойчивости ООО ЗНО «Бонкрафт» (таблица 2.8). Данные показатели дадут

возможность оценить финансовое состояние ООО ЗНО «Бонкрафт» в совокупности, на основе коэффициентной системы и оценить соответствие показателей анализируемого предприятия с теми показателями, которые соответствуют нормативному значению.

Таблица 2.8 - Относительные показатели финансовой устойчивости ООО ЗНО «Бонкрафт»

Коэффициент	Порядок расчета	Норматив	2013	2014	2015	Характеристика
Коэффициент концентрации собственного капитала или автономии	Собственный капитал / Валюта баланса	$\geq 0,5$	0,5	0,5	0,6	соответствует норме
Коэффициент концентрации заемного капитала	Заемный капитал / Валюта баланса	$\leq 0,5$	0,4	0,5	0,4	соответствует норме
Коэффициент финансовой устойчивости	Собственный капитал + Долгосрочные обязательства / Валюта баланса	$\geq 0,75$	0,80	0,79	0,82	соответствует норме
Коэффициент финансовой зависимости	Валюта баланса / Собственный капитал	$< 2$	0,81	0,9	1	соответствует норме
Коэффициент маневренности собственного капитала	СОС / Собственный капитал	0,2–0,5	0,6	0,7	0,6	больше нормы
Коэффициент соотношения собственных и заемных средств	Заемный капитал / Собственный капитал	$\leq 1$	0,8	1	0,9	меньше нормы

Как видно из таблицы 2.8, большинство показателей финансовой устойчивости ООО ЗНО «Бонкрафт» находятся в пределах нормы, однако, некоторые показатели вышли за ее пределы, что говорит о необходимости

предпринять определенные действия с целью повышения финансовой устойчивости ООО ЗНО «Бонкрафт».

Как уже отмечалось выше, коэффициент соотношения заемных и собственных средств говорит о зависимости организации от средств со стороны, что, во-первых, снижает уровень финансовой самостоятельности организации, а, во-вторых, говорит о необходимости в дальнейшем осуществления выплат по привлеченным заемным средствам, что естественным образом отразится на показателях финансовой эффективности деятельности компании.

Таким образом, подводя итог данному разделу, можно сделать вывод, что анализируемая организация – ООО ЗНО «Бонкрафт» на сегодняшний день представляет собой динамично развивающуюся организацию в сфере производства и обслуживания металлоконструкций. Финансовое положение компании, несмотря на наличие определенных проблем, является устойчивым.

## **2.2 Состояние организации учета затрат на производство металлоконструкций в организации**

Учетом затрат на производство металлоконструкций в ООО ЗНО «Бонкрафт» занимается специальный отдел – бухгалтерия, осуществляющий наряду с этим и ряд других функций по бухгалтерскому учету.

На рисунке 2.3 представлена структура бухгалтерии ООО ЗНО «Бонкрафт».



Рисунок 2.3 – Структура бухгалтерии ООО ЗНО «Бонкрафт»

На наш взгляд, данная организационная структура наиболее оптимальна для такого предприятия как ООО ЗНО «Бонкрафт».

Бухгалтер – операционист занимается обработкой всей поступающей на предприятие первичной документации, в том числе и по затратам на производство.

Бухгалтер – кассир организует работу кассы и учет всех кассовых документов.

Бухгалтер по заработной плате занимается вопросами начисления и учета заработной платы, взносов в социальные фонды, уплаты НДФЛ, расчета пособий и иных выплат персоналу ООО ЗНО «Бонкрафт».

Главный бухгалтер осуществляет общее руководство отделом, составляет все необходимые отчетности, проверяет правильность работы подчиненных.

Необходимо отметить, что ведение бухгалтерского учета в ООО ЗНО «Бонкрафт» осуществляется на основе учетной политики данного предприятия.

Учетная политика ООО ЗНО «Бонкрафт» разрабатывается ежегодно главным бухгалтером и утверждается генеральным директором.

Вообще все начинается с организации первичных документов по учету затрат. Для учета затрат ООО ЗНО «Бонкрафт» использует следующие первичные документы:

- по денежным затратам – счета, листки-расшифровки;
- по затратам на материалы – лимитно-заборные карты, чеки-накладные;
- по затратам на транспортировку – путевые листы;
- по затратам в связи с возникновением брака – акты (ведомости) о браке;
- по затратам в связи с возникновением простоя – простойные листки;
- по распределению затрат на будущие периоды – справки-расчеты.

Данные документы заполняются подразделениями в зависимости от направления их деятельности и передаются в бухгалтерию, где бухгалтер их обрабатывает и учитывает.

Использование указанных документов дает возможность организации значительно экономить время на формирование и учет информации по

произведенным расходам. Из недостатков можно отметить лишь то, что стандартные типовые формы могут не включать в себя некоторые особенности тех или иных затрат, в них просто не будет шаблона для заполнения документа.

Схема документооборота по учету затрат на производство представлена на рисунке 2.4.



Рисунок 2.4. – Документооборот при учете затрат на производство в ООО ЗНО «Бонкрафт»

В ООО ЗНО «Бонкрафт» применяется попроцессный метод учета затрат на производство. Использование данного метода обусловлено тем, что готовую продукцию создают в результате последовательной переработки исходного сырья.

Процесс включает в себя следующие этапы:

- первичная обработка металла;
- подготовка и обработка металла;
- раскатывание пластин;
- выпуск готовой ткани.

Процесс может проходить в одном или нескольких технологических подразделениях. При этом результаты переработки сырья на промежуточных стадиях однозначно нельзя считать ни готовой продукцией, ни полуфабрикатами. Зачастую метод применяют в добывающей и текстильной промышленности, в производстве цемента, химволокна, пластмасс, лакокрасочных изделий и т. п.

При попроцессном методе учет затрат ведется по каждому процессу. Для этого бухгалтера ООО ЗНО «Бонкрафт» открывают так называемые калькуляции - ведомости учета затрат на производство. Ведутся они по всему выпуску продукции или по каждому подразделению.

Типовых форм ведомостей учета затрат на производство нет, поэтому они были разработаны в ООО ЗНО «Бонкрафт» самостоятельно. Ведомости заполняют на основании первичных учетных документов. Таких как накладные, расчетно-платежные ведомости, авансовые отчеты и т.д. Например, затраты на сырье и материалы можно отражать на основании лимитно-заборных карт или требований-накладных. Для чего можно использовать типовые формы № М-8 или № М-11.

Схема учета затрат на производство продукции, которая применяется в ООО ЗНО «Бонкрафт», представлена на рисунке 2.5.

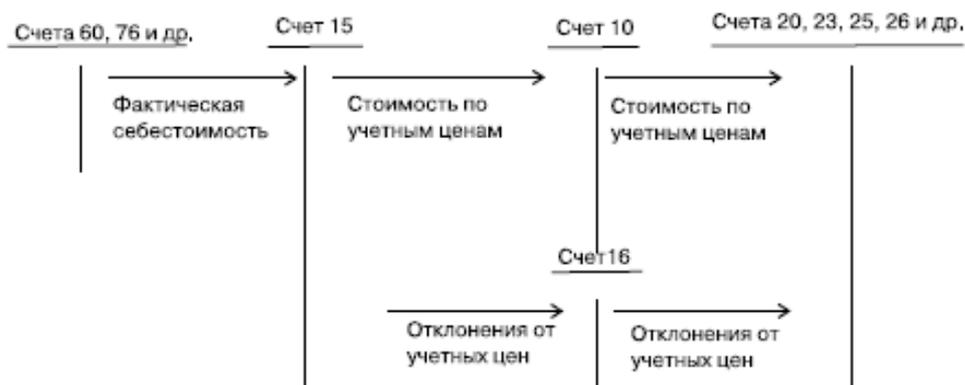


Рисунок 2.5 – Схема учета материальных затрат на производство в ООО ЗНО «Бонкрафт»

Прямые затраты отражаются в ООО ЗНО «Бонкрафт» по дебету счета 20 в корреспонденции со счетами учета затрат, совокупность которых представлена в таблице 2.10

Таблица 2.10 – Корреспонденция счетов при учете затрат в ООО ЗНО «Бонкрафт»

Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	кредит	
<b>Прямые затраты</b>				
учтены прямые затраты по производственному процессу	150000	20	10	накладная
<b>Общепроизводственные затраты</b>				
учтены в составе затрат по производственному процессу общепроизводственные расходы	200000	20	25	Накладная, зарплатная ведомость
<b>Общехозяйственные расходов</b>				
учтены в составе затрат по производственному процессу общехозяйственные расходы	50000	20	26	Накладная, зарплатная ведомость

Объем незавершенного производства при попроцессном методе учета затрат можно оценивать по условно-натуральным показателям. Например, по эквивалентному количеству готовых изделий.

Стоит отметить, что в отдельных случаях в ООО ЗНО «Бонкрафт» может применяться позаказный метод учета затрат, что предусмотрено учетной

политикой организации. Позаказный метод калькулирования себестоимости отличается от других индивидуализированным определением себестоимости. В аналитическом калькуляционном учете ООО ЗНО «Бонкрафт» издержки производства группируются по заказам, оформляющим единичное изделие или группу одинаковых изделий — их малую серию или партию. Первичный учет затрат организуется по отдельному заказу, при этом каждое изделие или их серия строго отграничены в рамках данного заказа от других, организация производства строится на выполнении конкретных заказов, что позволяет калькулировать себестоимость изделия, их серии совершенно независимо от других заказов, находящихся в производстве. Производственный процесс не надо делить по временным периодам для локализации затрат. Этот метод учета используется в строительстве, машиностроении, научно-исследовательских и опытно-конструкторских работах.

В управленческом учете ООО ЗНО «Бонкрафт» информация для калькулирования группируется на счетах бухгалтерского учета 20–29 путем организации специального аналитического учета. Нельзя ограничиваться одной однозначной группировкой информации на данных счетах. Для калькулирования общей себестоимости по статьям необходимы следующие счета второго порядка:

201 «Основное производство по статьям себестоимости»;

251 «Общепроизводственные расходы по статьям»;

281 «Брак в производстве для общей калькуляции».

Для калькулирования сокращенной производственной себестоимости всей продукции данных счетов вполне достаточно. Для калькулирования полной производственной себестоимости можно дополнительно использовать счет 261 «Общехозяйственные расходы по статьям».

На счетах управленческого учета ООО ЗНО «Бонкрафт» отражается следующая информация (табл. 2.11-2.13).

Таблица 2.11 - Отражение информации на счете 201 «Основное производство по статьям себестоимости», тыс. руб.

Счета третьего порядка	Наименование счета	Оборот		Сальдо	
		дебет	кредит	дебет	кредит
20101	Сырье и материалы	614 800		614 800	
20102	Возвратные отходы		11 350		11 350
20104	Услуги производственного характера со стороны	1630		1630	
20106	Оплата труда производственных рабочих	154 930 16 400		171 330	
20107	Отчисления на социальные нужды	11 200		11 200	
20108	Содержание и эксплуатация машин и оборудования	128 340		128 340	
20109	Общепроизводственные расходы	156 640		156 640	
Итого		1 083 940	11 350	1 083 940	11 350

Помимо отражения расходов на основное производство необходимо осуществление также учета расходов на общепроизводственные нужды (табл. 2.12).

Таблица 2.12 - Отражение информации на счете 251 «Общепроизводственные расходы по статьям»

Счета третьего порядка	Наименование счета	Оборот		Сальдо	
		дебет	кредит	дебет	кредит
25101	Оплата труда обслуживающего персонала	52 300		52 300	
25102	Амортизация машин и оборудования	73 600		73 600	
25103	Ремонт машин и оборудования	940		940	
25104	Содержание внутрипроизводственного транспорта	1500		1500	
25107	Топливо и энергия со стороны	6400 3050 830		10 280	
25121	Оплата труда управленческого персонала производственных подразделений	46 600 8600 5100		60 300	
25122	Оплата труда прочего обслуживающего персонала	51 220		51 220	
25131	Амортизация зданий и сооружений, инвентаря	34 300		34 300	
25132	Текущее содержание и ремонт зданий и сооружений	540		540	
25199	Сальдо общепроизводственных расходов		128 340 156 640	- -	284 980
Итого		284 980	284 980	284 980	284 980

Помимо прочего, бухгалтера ООО ЗНО «Бонкрафт» осуществляют также и учет общехозяйственных расходов (табл. 2.13).

Таблица 2.13 - Отражение информации на счете 261 «Общехозяйственные расходы по статьям»

Счета третьего порядка	Наименование счета	Оборот		Сальдо	
		дебет	кредит	дебет	кредит
26111	Оплата труда аппарата управления	92 250 16 800 8400		117 450	
26112	Расходы на командировки и перемещения	945		945	
26113	Расходы на содержание пожарной и сторожевой охраны	614		614	
26114	Прочие административные расходы	310		310	
26121	Оплата труда общехозяйственного персонала	86 900		86 900	
26122	Амортизация основных средств общехозяйственного назначения	13 500		13 500	
26123	Расходы на содержание зданий и сооружений общехозяйственного назначения	950 526		1476	
26124	Расходы на содержание инвентаря и конторского оборудования	3900		3900	
26127	Подготовка и повышение квалификации персонала	255		255	
26128	Услуги сторонних организаций	513 607 140		1260	
Итого		226 610		226 610	

Таким образом, бухгалтера ООО ЗНО «Бонкрафт» осуществляют учет расходов по всем необходимым направлениям в течении определенного периода, в представленном примере – одного квартала.

Основным регистром учета в этом случае является карточка учета заказа, в которой отражаются все прямые затраты на заказ.

Пока заказ не принят заказчиком, все прямые затраты, относящиеся к заказу, учитываются как затраты незавершенного производства. После принятия работ (отгрузки продукции) по заказу все накопленные затраты относятся на себестоимость выполненного заказа. Общепроизводственные и общехозяйственные затраты учитывают по статьям затрат и подразделениям в

течение отчетного периода. В конце отчетного периода эти расходы распределяются по заказам в соответствии с принятыми в организации пропорциями (например, пропорционально прямым затратам отчетного периода).

По завершении производства данного заказа составляется калькуляция себестоимости выпущенного изделия.

Рассмотрим такой пример.

В ООО ЗНО «Бонкрафт» имеются два производственных участка — цех № 1 и цех № 2. Затраты (зарплата работников и расходы на содержание оборудования), собранные за отчетный период, составили по цехам соответственно 54 269 руб. и 28 318 руб.

В цехах за отчетный период были произведены три вида изделий – 20, 40 и 50 шт. соответственно.

Данные о прямых материальных затратах на производство изделий и нормативы времени обработки каждого вида продукции в каждом цеху представлены в табл. 2.14.

Таблица 2.14 - Данные о прямых материальных затратах на производство продукции

Показатель	Изделие 1	Изделие 2	Изделие 3
Прямые материальные затраты, руб.	300	250	500
Нормативное время обработки единицы продукта, маш.-ч:			
цех №1	4,0	1,5	3,0
цех № 2	1,0	1,0	2,0

Суммарное нормативное время работы составит:

- цех № 1:  $4,0 \text{ маш.-ч} \times 20 \text{ шт.} + 1,5 \text{ маш.-ч} \times 40 \text{ шт.} + 3,0 \text{ маш.-ч} \times 50 \text{ шт.}$   
 $= 290 \text{ маш.-ч};$

- цех № 2:  $1,0 \text{ маш.-ч} \times 20 \text{ шт.} + 1,0 \text{ маш.-ч} \times 40 \text{ шт.} + 1,0 \text{ маш.-ч} \times 50 \text{ шт.}$   
 $= 110 \text{ маш.-ч.}$

Рассчитаем стоимость маш.-ч:

- цех № 1:  $54\,269 \text{ руб.} / 290 \text{ маш.-ч} = 187,1 \text{ руб.};$

- цех № 2 = 28 318 руб. / 110 маш.-ч = 257,4 руб.

Отсюда себестоимость изделий составит:

- изделие 1: 300 руб. + 187,1 руб. × 4,0 маш.-ч + 257,4 руб. × 1,0 маш.-ч = 1305,8 руб.;

- изделие 2: 250 руб. + 187,1 руб. × 1,5 маш.-ч + 257,4 руб. × 1,0 маш.-ч = 788,05 руб.;

- изделие 3: 500 руб. + 187,1 руб. × 3,0 маш.-ч + 257,4 руб. × 1,0 маш.-ч = 1318,7 руб.

Таким образом, подводя итог данному разделу, можно сделать вывод, что в ООО ЗНО «Бонкрафт» учетом затрат на производство металлических конструкций занимается специальное подразделение – бухгалтерия.

В качестве метода учета в ООО ЗНО «Бонкрафт» выбран попроцессный и позаказный методы, поскольку процесс производства металлических конструкций осуществляется в несколько этапов (процессов), а также заказы могут носить различный характер (в зависимости от вида продукции).

На протяжении всего учета бухгалтера вносят соответствующие записи в первичные документы и на их основе осуществляют оценку себестоимости и определяют размеры затрат на производство каждого отдельного типа продукции.

### **2.3 Состояние калькулирования металлоконструкций в организации**

Для расчета эквивалентного количества готовых изделий нужно знать коэффициенты готовности продукции на каждой стадии производственного процесса. Величину этих коэффициентов устанавливает технологическая служба. В ООО ЗНО «Бонкрафт» каждый процесс имеет свой коэффициент готовности:

- первичная обработка металла – 37 процентов;
- подготовка и обработка металла – 58 процентов;
- раскатывание пластин – 91 процент;

- выпуск готовой пластины – 100 процентов.

Рассмотрим такой пример. ООО ЗНО «Бонкрафт» получило заказ на выполнение металлических пластов.

Производственный процесс включает в себя четыре стадии. Незавершенное производство оценивается по эквивалентному количеству готовой продукции (металлическое изделие).

Выпуск готовой продукции измеряется в метрах. В соответствии с технической документацией норма расхода металла на изготовление ткани составляет 0,2 кг/м.

Согласно учетной политике, общехозяйственные расходы организации списываются на затраты пропорционально площади производственных помещений. Площадь цехов, вовлеченных в процесс производства ткани, занимает 70 процентов всей площади ООО ЗНО «Бонкрафт».

В апреле 2016 года в производство передано 200 кг металла общей стоимостью 81 000 руб. (без НДС).

По технологическим нормам из этого количества сырья должно быть выпущено 10 00 м металлических пластин (200 кг: 0,2 кг/м).

По состоянию на 30апреля на склад готовой продукции сдано 800 м металлических пластин.

Прямые затраты на производство металлических пластин в апреле составили:

- стоимость материалов – 81 000 руб.;
- зарплата производственных рабочих и взносы на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование и страхование от несчастных случаев и профзаболеваний – 243 000 руб.

Сумма общепроизводственных расходов – 96 840 руб.

Сумма общехозяйственных расходов в целом по организации – 230 000 руб.

В апреле 2016 года в учете ООО ЗНО «Бонкрафт» сделаны записи, совокупность которых представлена в таблице 2.15.

Таблица 2.15 – Учет прямых затрат на производство в ООО ЗНО «Бонкрафт»

Дебет	Кредит	Сумма	Операция
20	10	81000	списаны материалы на производство металлической пластины
20	70(69)	243000	начислена зарплата производственным рабочим и взносы на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование и страхование от несчастных случаев и профзаболеваний
20	25	96840	списаны общепроизводственные расходы
20	26	161000 (230 000 руб. × 70%)	списана на производство часть общехозяйственных расходов

По состоянию на 30 апреля зафиксированы остатки сырья, прошедшего полную промежуточную переработку, в объеме 350 кг, в том числе:

- на стадии первичной обработки металла – 90 кг;
- на стадии подготовки и основной подготовки металла – 180 кг;
- на стадии раскатки – 80 кг.

Общий объем сырья, отпущенного в производство, но не прошедшего промежуточной переработки, составил 50 кг. Переработка данного сырья завершена в следующем месяце.

На основании этих данных бухгалтер ООО ЗНО «Бонкрафт» определил эквивалентное количество готовой продукции в остатках на каждой стадии производственного процесса.

Объем незавершенного производства в эквивалентных единицах составил:

- на стадии первичной обработки металла – 167 м (90 кг: 0,2 кг/м × 37%);
- на стадии подготовки и основной обработки металла – 522 м (180 кг: 0,2 кг/м × 58%);
- на стадии раскатки – 364 м (80 кг: 0,2 кг/м × 91%).

Объем незавершенного производства в эквивалентных единицах по состоянию на 30 апреля составил:

$$167 \text{ м} + 522 \text{ м} + 364 \text{ м} = 1053 \text{ м.}$$

Общий выпуск продукции за апрель (с учетом незавершенного производства) равен:

$$8000 \text{ м} + 1053 \text{ м} = 9053 \text{ м.}$$

Общая сумма производственных затрат (с учетом стоимости приобретения сырья, не прошедшего промежуточной переработки) за апрель составляет:

$$81\,000 \text{ руб.} + 243\,000 \text{ руб.} + 96\,840 \text{ руб.} + 161\,000 \text{ руб.} = 581\,840 \text{ руб.}$$

Фактическая себестоимость готовой продукции, сданной на склад, отражена проводкой:

Дебет 43 Кредит 20

– 514 163 руб. (581 840 руб.: 9053 м × 8000 м) – списана фактическая себестоимость готовой продукции за апрель.

Себестоимость остатков незавершенного производства на конец апреля равна:

$$581\,840 \text{ руб.} - 514\,163 \text{ руб.} = 67\,677 \text{ руб.}$$

В мае в производство было передано 500 кг металла стоимостью 20 250 руб. В конце месяца на склад готовой продукции было сдано 4500 м ткани.

Таким образом, в мае было переработано все отпущенное сырье, включая сырье, переработка которого началась в апреле 2016 года:

$$8000 \text{ м} + 4500 \text{ м} = (2000 \text{ кг} + 500 \text{ кг}): 0,2 \text{ кг/м.}$$

Прямые затраты на производство металлических пластин в мае составили (стоимость приобретения сырья, не прошедшего промежуточной переработки в апреле, не учитывается):

- стоимость материалов – 20 250 руб.;
- зарплата производственных рабочих и взносы на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование и страхование от несчастных случаев и профзаболеваний – 100 000 руб.

Сумма общепроизводственных расходов – 73 800 руб.

Сумма общехозяйственных расходов в целом по организации – 150 000 руб.

Остатков незавершенного производства на конец мая в цехах ООО ЗНО «Бонкрафт» нет.

В учете организации в мае 2016 года сделаны записи, представленные в таблице 2.16.

Таблица 2.16 – Записи в учете за май 2016 года

Дебет	Кредит	Сумма	Операция
20	10	20250	списаны материалы на производство металлических пластин
20	70(69)	100000	начислена зарплата производственным рабочим и взносы на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование и страхование от несчастных случаев и профзаболеваний
20	25	105000 (150 000 руб. × 70%)	списана на производство часть общехозяйственных расходов
43	20	366727	списана фактическая себестоимость готовой продукции

Фактическая себестоимость партии металлических пластин, выпущенной за апрель–май (12 500 м), равна 880 890 руб. (514 163 руб. + 366 727 руб.).

Себестоимость 1 м готовой металлической пластины составляет 70,47 руб. (880 890 руб.: 12 500 м).

В бухгалтерии ООО ЗНО «Бонкрафт» учет затрат осуществляется по их группировкам. Рассмотрим такой пример.

В I квартале 2016 года на предприятии на счетах управленческого учета для исчисления производственной себестоимости проведена группировка расходов, учтенных в финансовом учете (табл. 2.17).

Как видно из данной таблицы, в ООО ЗНО «Бонкрафт» учет осуществляется по каждому пункту затрат.

Таблица 2.17 - Группировка расходов, учтенных в финансовом учете в I квартале 2016 года

№ записи	Содержание	Сумма, тыс. руб.	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Материальные затраты	630 950		27100
1.1	На сырье и материалы	614 800	20101	
1.2	На услуги промышленного характера	1630	20104	
1.3	На электроэнергию со стороны	12 440		
	В том числе:			
1.3.1	На работу машин и оборудования	6400	25107	
1.3.2	На работу внутренних транспортных систем	1500	25104	
1.3.3	На освещение производственных помещений	540	25132	
1.3.4	На работу оборудования на производственных участках	3050	25107	
1.3.5	На управленческие и общехозяйственные цели	950	26123	
1.4	На газ для котельной	830	25107	
1.5	На запасные части для ремонта	940	25103	
1.6	На канцтовары	310	26114	
2	Затраты на оплату труда	526 000		27100
2.1	Заработная плата:			
2.1.1	Производственных рабочих	154 930	20106	
2.1.2	Наладчиков и ремонтников	52 300	25101	
2.1.3	Управленческого персонала производственных подразделений	46 600	25121	
2.1.4	Общешфирменного управленческого персонала	92 250	26111	
2.1.5	Обслуживающего персонала производственных подразделений	51 220	25122	
2.1.6	Общешфирменного обслуживающего персонала	86 900	26121	
2.2	Отчисления в резерв на отпуска и на вознаграждение по результатам годовой деятельности:	41 800		27100
2.2.1	Производственный персонал	15 400	20106	
2.2.2	Управленческий персонал производственных подразделений		25121	
2.2.3	Общешфирменный управленческий персонал	16 800	26111	
3	Отчисления на социальные нужды:	24 700		27100
3.1	Производственные рабочие	11 200	20107	
3.2	Управленческий персонал производственных подразделений	5100	25121	
3.3	Общешфирменный управленческий персонал	8400	26111	
4	Амортизация:	125 300		27100
4.1	Зданий и сооружений производственного назначения	34 300	25131	
4.2	Машин и оборудования	73 600	25102	
4.3	Канторских и других зданий управленческого назначения	13 500	26122	
4.4	Канторского оборудования	3900	26124	
5	Прочие затраты:	3600		27100
5.1	Оплата консультантов и аудиторов	513	26128	
5.2	Оплата услуг связи	607	26128	
5.3	Командировочные расходы	945	26112	
5.4	Оплата услуг по исследованию рынка	140	26128	

## Продолжение таблицы 2.17

1	2	3	4	5
5.5	На повышение квалификации производственного персонала	255	26127	
5.6	На услуги охраны	614	26113	
5.7	На коммунальные услуги	526	26123	
6	Общепроизводственные расходы, списанные на себестоимость продукции	128 340	20108	25199
Итого		156 640	20109	25199
7	Выявлены, оценены и оприходованы возвратные отходы	11 350	27100	20102

Стоит отметить, что калькуляция затрат осуществляется также по каждому отдельному счету.

На основе представленной информации формируется общая калькуляция производственной себестоимости за I квартал 2016 года (табл. 2.18).

Таблица 2.18 - Калькуляция производственной себестоимости в ООО ЗНО «Бонкрафт» за I квартал 2016 года, тыс. руб.

Показатель	Сумма
Сырье и материалы	614 800
Возвратные отходы	(11 350)
Услуги производственного характера со стороны	1630
Оплата труда производственных рабочих	171 330
Отчисления на социальные нужды	11 200
Содержание и эксплуатация машин и оборудования	128 340
Общепроизводственные расходы	156 640
Сокращенная производственная себестоимость	1 072 540
Общехозяйственные расходы	226 610
Производственная себестоимость	1 299 150

Таким образом, подводя итог данному разделу, можно сделать вывод, что калькуляция затрат на производство в ООО ЗНО «Бонкрафт» осуществляется отдельно по всем видам расходов, которые потом аккумулируются в одну сводную таблицу, на основе которой и определяется себестоимость как отдельного вида продукции, так и партии (заказа) в целом.

Резюмируя все вышесказанное, можно сделать вывод, что ООО ЗНО «Бонкрафт» является одним из предприятий Удмуртской республики, которое осуществляет производство металлических конструкций разных видов.

Организация достаточно успешна, развивается в соответствии со стратегическими планами компании. Финансовое положение фирмы, несмотря на наличие определенной зависимости от заемного капитала, достаточно устойчиво и позволяет организации планировать дальнейшее развитие. Организационная структура ООО ЗНО «Бонкрафт» является линейно-функциональной, что соответствует требованиям фирмы. Анализ слабых и сильных сторон организации, а также анализ рисков показали, что на текущий момент у предприятия нет существенных угроз, способных оказать влияние на деятельности фирмы.

Учет затрат на производство металлических конструкций в ООО ЗНО «Бонкрафт» осуществляется специальным подразделением – бухгалтерией. В качестве метода учета в ООО ЗНО «Бонкрафт» выбран попроцессный позаказный методы, поскольку процесс производства металлических конструкций осуществляется в несколько этапов (процессов), а также заказы могут носить различный характер (в зависимости от вида продукции) На протяжении всего учета бухгалтера вносят соответствующие записи в первичные документы и на их основе осуществляют оценку себестоимости и определяют размеры затрат на производство каждого отдельного типа продукции.

Калькуляция затрат на производство в ООО ЗНО «Бонкрафт» осуществляется отдельно по всем видам расходов, которые потом аккумулируются в одну сводную таблицу, на основе которой и определяется себестоимость как отдельного вида продукции, так и партии (заказа) в целом.

### **3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО МЕТАЛЛОКОНСТРУКЦИЙ В ООО ЗНО «БОНКРАФТ»**

#### **3.1 Разработка направлений совершенствования учета затрат на производство металлоконструкций в организации**

Для максимизации эффективности многоаспектной экономической деятельности ООО ЗНО «Бонкрафт» имеет смысл серьезно задуматься над разработкой и применением усовершенствованных учетно-аналитических и калькуляционных систем, которые позволят руководству предприятий принимать эффективные управленческие решения.

Полностью отвечает требованиям точности и достоверности, на наш взгляд, функциональный метод учета затрат – ABC-костинг (от англ. Activity Based Costing, ABC).

ABC-костинг является системой учета затрат по функциям, которая принципиально отличается от других особенностью распределения накладных расходов.

Алгоритм определения себестоимости продукции по методу ABC состоит из нескольких этапов:

- 1) установление основных процессов, связанных с производством;
- 2) определение затрат по каждому выявленному процессу;
- 3) выделение драйверов затрат по каждому выявленному процессу;
- 4) применение ставки драйверов затрат к продуктам (единицам затрат).

Расчет ставки драйвера затрат для всех накопителей затрат по процессам проводят по формуле

$$RD=P/D \quad (2)$$

где RD – ставка драйвера затрат;

P – объем затрат по процессу;

D – драйвер затрат (число операций) [34].

При разработке и внедрении проекта метода ABC на базе системы учета, существующей на предприятиях сельского хозяйства, по мнению авторов, необходимо учитывать требования бухгалтерского и налогового законодательств, касающиеся отражения информации о себестоимости, выручке и имуществе предприятия, необходимости оптимизации учетной политики.

Следует также учитывать требование рациональности формирования информации, при котором экономический эффект от ее использования должен превышать дополнительные издержки, связанные с получением соответствующих данных.

Расчет методом ABC-костинга не только позволил наиболее точно определить производственную себестоимость каждого вида продукции, но и дал возможность оценить величину затрат по каждому выявленному процессу.

В случае ООО ЗНО «Бонкрафт» имеет смысл задуматься над обновлением техники, чтобы избежать дополнительных расходов на ее ремонт.

Для реализации ABC-модели в рамках действующей на сельскохозяйственных предприятиях системы бухгалтерского учета предлагается активизировать дополнительные подсистемы счетов.

При учете текущих затрат необходимо использовать счета разд. III Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций «Затраты на производство». Свободный счет 30 можно использовать для учета затрат по методу ABC, при этом для каждого вида затрат целесообразно выделить свой субсчет (табл. 3.1).

Таблица 3.1 - Счет 30 «Затраты по ABC (производство)»

№ субсчета	Наименование субсчета
30.1	«Доставка продукции на склад готовой продукции»
30.2	«Переналадка оборудования»
30.3	Хранение продукции на складе
30.4	Затаривание продукции

По дебету сч. 30 «Затраты по ABC (производство)» корреспондирует со следующими счетами: 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» (табл. 3.2).

Таблица 3.2 - Бухгалтерские проводки в разрезе операций по ABC

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражены затраты по доставке продукции на склад готовой продукции	30.1	10.3, 23	173200
Отражены затраты на переналадку сельскохозяйственного оборудования и машин	30.2	10.5, 10.9, 23	575537
Отражены затраты на хранение продукции на складе	30.3	23,25	80000
Отражены затраты на затаривание	30.4	10.4	118 290

По кредиту сч. 30 «Затраты по ABC (производство)» корреспондирует со сч. 34 «Затраты в разрезе культур», на котором отражается распределение накопленных затрат на соответствующие объекты – металлические гайки (сч. 34.1) и металлические мини-пластины для прослойки (сч. 34.2). После этих преобразований план счетов претерпит видоизменения и будет максимально адаптирован к ведению учета в системе ABC- костинг.

По дебету сч. 34 «Затраты в разрезе продукции» осуществляется отнесение затрат, собранных на сч. 30 «Затраты по ABC (производство)», на соответствующие объекты учета. Полная себестоимость каждой культуры формируется в конце отчетного периода посредством корреспонденции счетов с кредитом сч. 30 «Затраты по ABC (производство)».

Расчет и калькуляция себестоимости по данному методу будут представлены в следующем разделе настоящего исследования.

Применение метода ABC в учетной практике призвано сделать возможным принятие обоснованных решений в отношении:

- снижения издержек – реальная картина издержек дает возможность точнее определить виды затрат, которые необходимо оптимизировать;

способствует точному процессу калькулирования себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции, так как соответствует принципу максимальной локализации производственных затрат, что означает отнесение затрат на соответствующие продукты, стадии производства, места возникновения;

- ценовой политики – точное отнесение издержек на каждую из плодово-ягодных культур позволяет определить нижнюю границу цен, дальнейшее снижение которых приведет к убыточности при их реализации;

- товарно-ассортиментной политики – реальная себестоимость культур позволяет разработать программу действий по отношению к тому или иному виду продукции – оптимизировать издержки или поддерживать на текущем уровне.

Таким образом, применение подобного инструментария управленческого учета в практической работе позволит своевременно идентифицировать процессы, требующие вмешательства со стороны руководителя для их последующей оптимизации, что в итоге будет способствовать реализации разработанной модели развития без существенных ограничений [10].

В то же время использование данной калькуляционной системы в практической работе учетно-аналитических служб организаций может вызвать следующие трудности:

1) метод ABC разрушает традиционные представления о наборе затрат, разбивая процесс производства культур на малые разнородные группы, у каждой из которых должен быть свой уникальный драйвер действия. В то же время разнородные группы издержек и их драйверы могут иметь сходные характеристики, и необходимо учитывать различия. Если при связывании действия с объектом издержек используется неподходящий драйвер, то распределение дает искаженные результаты;

2) сложно разработать единый классификатор видов действий на предприятии;

3) необходимо формировать и утверждать новые требования к первичной документации, т.е. обеспечивать формирование отчетов по тем видам деятельности, которые представлены в реестре.

Необходимо отметить, что грамотный подход к проведению подготовительных мероприятий при внедрении новой модели исчисления себестоимости позволит получить сравнительно больший объем информации для принятия управленческих решений и управления качеством, непрерывного совершенствования производства и сбыта, бизнес-процессов, а также даст возможность управлять накладными расходами.

На основе этого можно сделать вывод о том, что использование свободных подсистем счетов в рамках концепции ABC позволит получить более точную информацию об издержках, что обеспечит руководителям возможность принимать более обоснованные решения и добиваться конкурентного превосходства на рынке металлических конструкций.

Однако на этом поиск путей оптимизации учета затрат и повышения информативности данных не завершается. В дальнейшем требуется исследовать и оценить перспективы применения в учетную практику технологии «Директ-костинг» (маржинального метода).

Кроме того, ООО ЗНО «Бонкрафт» может снизить себестоимость продукции за счет повышения технического уровня производства и экономии материалов, то есть через процесс изменения технической базы.

Расчет снижения себестоимости будет представлен ниже.

Существует устройство – линия для сборки и сварки металлического листа, одновременно собирает и сваривает металлические листы, тем самым он заменяет сразу два устройства, первое - для составления письма, второе – для сварки.

Также координатно-пробивные прессы необходимо заменить на установку плазменной резки фасонных деталей с функцией пробивки РРС15.

Тому что данная установка плазменной резки предназначена в основном для изготовления фасонных изделий для металлоконструкций, где нужно

вырезать нелинейный внешний и внутренний контуры, и осуществить координатную пробивку отверстий под крепления.

Этот станок имеет несколько основных преимуществ перед стандартными координатными прессами:

1. Увеличенный размер заготовки (в 2 раза)
2. Увеличенный вес обрабатываемой детали (в 6 раз)
3. Увеличена скорость пробивки (в 3 раза)
4. Увеличено количество рабочих осей (4 оси)
5. Увеличена скорость подачи детали (в 2 раза)

Тем самым эта установка дает возможность за один час сделать больший объем изделий, в будущем принесет больше прибыли предприятию.

Расчет экономической эффективности данного мероприятия будет представлен в следующем разделе настоящего исследования.

Таким образом, подводя итог данному разделу, можно сделать вывод, что с целью повышения эффективности учета затрат, а также снижения уровня себестоимости производимой продукции нами предлагается использование ABC-метода учета затрат на производство металлоконструкций и изменение технической базы для снижения себестоимости продукции.

### **3.2 Оценка эффективности направлений совершенствования учета затрат на производство металлоконструкций в организации**

В данном разделе проведем оценку эффективности разработанных нами рекомендаций.

Прежде всего, рассмотрим принцип действия метода ABC-костинга. Поскольку ООО ЗНО «Бонкрафт» осуществляет выпуск разного рода продукции, зачастую, данная продукция является сборной, то есть, для получения результата требуется изготовление большого количества деталей.

Вот использование метода ABC-костинга рассмотрим именно на изготовлении деталей, которые впоследствии могут быть использованы как самостоятельные объекты, а также как детали сборной конструкции.

Рассмотрим производство металлических гаек и металлических мини-пластин для прослойки. Стоит отметить, что данные виды продукции применяются практически во всех дальнейших операциях и производятся сразу массово и с расчетом использования в течение длительного периода, поэтому их всегда требуется большое количество.

Расчет затрат необходимо осуществлять по каждому виду продукции отдельно. При расчете необходимо учитывать весь комплекс затрат, которые осуществляет предприятие при производстве той или иной продукции, каких бы размеров данные расходы ни были.

Расчет прямых производственных затрат представлен в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Расчет прямых производственных затрат на производство металлических гаек и металлических мини-пластин для прослойки

Вид продукции	Объем Производства, ц	Прямые Трудозатраты, чел.-ч/ц	Общее время, ч (гр. 1 × гр. 2)	Прямые материальные затраты на единицу продукции, руб.	Всего прямых материальных затрат (гр. 1 × гр. 4)	Всего прямых затрат на оплату труда, руб.
1	2	3	4	5	6	7
гайки	300	1000	30000	1974	584100	9800
Мини-пластины	370	1000	370000	1465	542 050	87000
Всего	670	-	670000	-	1 126 150	185000

После определения прямых затрат необходимо приступить непосредственно к распределению накладных затрат, образующихся во время ведения хозяйственных процессов.

Перечень процессов, напрямую не зависящих от объема производства, включает расходы по доставке, расходы на ремонт транспортных средств, амортизацию, обеспечение сохранности продукции и тару (табл. 3.4).

Таблица 3.4 - Виды деятельности и соответствующие им носители затрат

Накопитель затрат по процессу	Драйвер затрат за 1 год	Затраты по процессу, руб	Значение носителя затрат (число операций) по видам производства	
			гайки	Мини-пластины
Доставка продукции на склад	Число доставок	173 200	94	180
Доставка рабочих к месту работы	Число доставок	43 306	120	84
Переналадка оборудования и машин	число переналадок	575 537	18	7
Хранение и обеспечение сохранности продукции	Время хранения	80000	15	19
Расходы на тару (контейнеры и ящики)	Количество, шт	118 290	58	255
Итого накладных расходов	-	1 169 802	-	-

В данном примере сведения таблицы 3.4 позволили выполнить два первых этапа калькулирования методом ABC-костинга, т.е. определить процессы, связанные с производством, и установить затраты по каждому выявленному процессу. Расчет ставок драйверов затрат, осуществляемый в соответствии с приведенной формулой, представлен в табл. 3.5.

Таблица 3.5 - Расчет ставок драйверов по процессам

Вид деятельности	Затраты Р, руб.	Значение носителя затрат D (число операций)	Ставка драйвера затрат RD
Доставка продукции на склад	173200	274	632,12
Доставка рабочих к месту работы	43360	204	212,28
Переналадка оборудования и машин	575 537	25	23 021,48
Амортизация транспортных средств	179 469	170	1 055,70
Хранение и обеспечение сохранности продукции	80000	34	2 352,94
Расходы на тару (контейнеры и ящики)	118290	313	377,92

Ставки драйверов позволили определить стоимость осуществления одной производственной операции. Теперь полученные значения ставок можно применять непосредственно к объектам калькулирования (табл. 3.6).

Таблица 3.6 - Распределение накладных затрат по видам продукции

Вид деятельности	Ставка драйвера затрат RD	Металлические гайки		Металлические мини-пластины	
		Количество операций D	Стоимость, руб.	Количество операций D	Стоимость, руб.
Доставка продукции на склад	632,12	94	59 418,98	180	113 781,02
Доставка рабочих к месту работы	212,28	120	25 474,12	84	17 831,88
Переналадка оборудования и машин	23 021,5	18	414 386,64	7	161 150,36
Амортизация транспортных средств	1 055,7	65	68 620,5	105	110 848,5
Хранение и обеспечение сохранности продукции	2 352,94	15	35 294,12	19	44 705,88
Расходы на тару (контейнеры и ящики)	377,92	58	21 919,55	255	96 370,45
Всего накладных расходов, руб.	-	-	625 113,91	-	544 688,09
Объем производства, ц	-	-	300	-	370
Накладные расходы в расчете на единицу продукции, руб./ц	-	-	2 083,71	-	1 472,13

Расчеты показали, что величина накладных расходов, приходящихся на производство 1 ц гаек, меньше, чем на производство такого же количества мини-пластин. Рассматриваемый метод калькулирования позволяет постатейно проанализировать затраты по каждой культуре и выявить причину тех или иных отклонений.

В данном примере разница объясняется не только различиями в объемах производства, но и тем, что в период производства металлических гаек приходилось чаще производить переналадку оборудования, чем во время

производства металлических пластин. После определения процессов и проведения подготовительных вычислений по каждому из них можно приступить непосредственно к исчислению себестоимости производства продукции (табл. 3.7).

Таблица 3.7 - Расчет себестоимости методом ABC-костинга, руб.

Статья затрат	Гайки	Мини-пластины	Всего
Производственные прямые затраты			
Материальные затраты	542 050	584 100	1 126 150
Затраты на оплату труда	87 000	98000	185000
Отчисления на социальные нужды	23577	26 558	50 135
Совокупная величина прямых затрат	652 627	708 658	1 361 285
Производственные накладные расходы			
Доставка продукции на склад	113 781,02	59 418,98	173200
Доставка рабочих к месту работы	17 831,88	25 474,12	43306
Ремонт транспорта	161 150,36	414 386,64	575 537
Амортизация технических средств	110 848,5	68 620,5	179 469
Хранение и обеспечение сохранности продукции	44 705,88	35 294,12	80000
Расходы на тару (контейнеры и ящики)	96 370,45	21 919,55	118290
Совокупная величина накладных затрат	544 688,09	625 113,91	1 169 802
Всего затрат	1 197 315,09	1 333 771,91	2 531 087
Количество произведенной продукции	37000	30000	2 531 087
Себестоимость, руб./кг	32,36	44,46	-

Таким образом, расчет методом ABC-костинга не только позволил наиболее точно определить производственную себестоимость каждого вида продукции, но и дал возможность оценить величину затрат по каждому выявленному процессу.

Далее рассмотрим учет затрат по предлагаемому методу. По дебету сч. 34 «Затраты в разрезе продукции» осуществляется отнесение затрат, собранных на сч. 30 «Затраты по ABC (производство)», на соответствующие объекты учета. Полная себестоимость каждой культуры формируется в конце отчетного периода посредством корреспонденции счетов с кредитом сч. 30 «Затраты по ABC (производство)» (табл. 3.8).

Таблица 3.8 - Учет затрат по ABC (производство) при производстве металлических гаек

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Списаны прямые материальные затраты на производство	34.1	10	584 100
Оплата труда работников, занятых на производстве	34.1	70	98 000
Социальные взносы (27,1% от зарплаты работников, занятых на производстве гайки)	34.1	69.1	26 558
Затраты по доставке продукции на склад готовой продукции отнесены на себестоимость гаек с помощью метода ABC	34.1	30.1	59 418,98
Отражены затраты по доставке рабочих к месту работы	34.1	30.2	25 474,12
Отражены затраты на переналадку оборудования и машин	34.1	30.3	414 386,64
Отражена стоимость износа техники	34.1	30.4	68 620,5
Отражены затраты на хранение продукции на складе	34.1	30.5	35 294,12
Отражены затраты на затаривание	34.1	30.6	21 919,55
Отражены фактические затраты на производство гайки в финансовом учете	20.1	34.1	1 333 771,91
Фактическая себестоимость 1 кг гайки	-	-	44,46
Оприходован выпуск гайки в количестве 300 ц по плановой себестоимости 45 руб. за 1 кг	43	20.1	1 350 000

Аналогичным образом происходит учет затрат на производство металлических мини-пластин для прокладок (табл. 3.9).

Таблица 3.9 - Учет затрат по ABC (производство) при производстве металлических мини-пластин

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Списаны прямые материальные затраты на производство	34.2	10	542 050
Оплата труда работников, занятых на производстве	34.2	70	87000
Социальные взносы (27,1% от зарплаты работников, занятых на производстве мини-пластин)	34.2	69.1	23577
Затраты по доставке продукции на склад готовой продукции отнесены на себестоимость мини-пластин с помощью метода ABC	34.2	30.1	113 781,02
Отражены затраты по доставке рабочих к месту работы	34.2	30.2	17 831,88
Отражены затраты на переналадку оборудования и машин	34.2	30.3	161 150,36
Отражена стоимость износа техники	34.2	30.4	110 848,5
Отражены затраты на хранение продукции на складе	34.2	30.5	44 705,88
Отражены затраты на затаривание	34.2	30.6	96 370,45
Отражены фактические затраты на производство мини-пластин в финансовом учете	20.1	34.2	1 197 315,09
Фактическая себестоимость 1 кг гайки	-	-	32,36
Оприходован выпуск мини-пластин в количестве 300 ц по плановой себестоимости 45 руб. за 1 кг	43	20.1	1 184 000

Использование дополнительной подсистемы свободных счетов управленческого учета, помимо информационного обслуживания различных управленческих структур, создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции. С учетом приведенных расчетов нижняя граница цены реализации 1 кг металлической гайки составила около 45 руб., а металлических мини-пластин – 32 руб.

В некоторых организациях в начале года составляется технологическая карта, дающая возможность планировать затраты, что приводит к возникновению плановой себестоимости продукции, а также возникновению

такой калькуляционной разницы, т.е. разницы между фактической и плановой себестоимостью готовой продукции. В данном случае методика осуществления списания калькуляционной разницы не отличается от традиционно принятой методики (табл. 3.10).

Таблица 3.10 - Списание калькуляционной разницы

Показатель	Количество, Кг	Плановая себестоимость, руб. /кг	Фактическая себестоимость, руб./кг	Калькуляционная разница, руб.	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
					Дебет	Кредит	
Металлическая гайка							
Реализовано гаек	28 800	45,00	44,46	0,54	90.2	43	15578,97
Остаток	1 200	45,00	44,46	0,54	43	20.1	549,12
Всего по справке	30 000	-	-	-	-	-	16228,09
Металлические мини-пластины							
Реализовано пластин	36 500	35,00	32,36	2,64	90.2	43	96364,84
Остаток	500	35,00	32,36	2,64	43	20.1	1 320,07
Всего по справке	37000	-	-	-	-	-	97684,91

Поскольку плановая себестоимость выше фактической, то калькуляционную разницу следует списывать методом «красное сторно». Это означает, что при реализации металлической гайки и металлических мини-пластин для прокладки по цене, исчисленной методом АВС, хозяйственный субъект получил прибыль.

Таким образом, мы видим, что использование предлагаемого нами метода АВС-костинг позволит ООО ЗНО «Бокнрафт» не только упростить процесс учета затрат на производство, но также и сократить эти расходы, а, соответственно, увеличить прибыль.

Далее рассмотрим экономическую эффективность от предлагаемых нами мероприятий по улучшению технического процесса с целью снижения себестоимости.

Как уже отмечалось, резерв снижения себестоимости производства металлических изделий возможно при осуществлении перечисленных в предыдущем разделе мероприятий.

Резерв снижения себестоимости продукции за счет осуществления технико-экономических мероприятий рассчитывается по формуле:

$$E_n = \left( \frac{Z_0 \times K_0 + Z_1 \times K_1}{K_0 + K_1} - Z_1 \right) \times K_n \quad (3)$$

Экономия от осуществления мероприятий определяется как произведение разницы величины затрат на единицу продукции до и после внедрения мероприятий и объема производства в плановом году:

$$E = (CC - CH) \times AN, \quad (4)$$

Итак, в результате реализации осуществленных мероприятий общая экономия составит 5800,5 тыс. руб.

Таким образом, главными источниками резервов снижения себестоимости промышленной продукции ( $P \downarrow C$ ) является:

- увеличение объема ее производства ( $P \uparrow V\Pi$ )
- уменьшение затрат на ее производство ( $P \downarrow C$ ) за счет повышения уровня производительности труда, экономного использования сырья, материалов, электроэнергии, топлива, оборудования, сокращения производственного брака и др.

На основе выявленных резервов предложен ряд рекомендаций, согласно которым предусматривается:

- оптимизация использования основных средств, обеспечит экономию в 1700,2 тыс. руб.;
- изменение объемов продукции даст возможность сэкономить на условно-постоянных расходах 300,2 тыс. руб.;

- сокращение транспортных расходов приведет к сбережению 2700,6 тыс. руб.;

- использование мирового опыта определения и снижения себестоимости;  
- постоянный контроль за расходами предприятия.

При этом наиболее эффективным резервом снижения себестоимости на ООО ЗНО «Бонкрафт» выступает организационно-техническое переоснащение производства. Такие меры позволят предприятию: свести потери сырья до отметки 0,5%; изготавливать более качественную продукцию; сократить расходы на электроэнергию и ремонт оборудования на 9030,5 тыс. руб., на оплату труда производственного персонала и отчисления в фонды социального страхования соответственно на 2200 тыс. руб. и 800,1 тыс. руб.

Общий экономический эффект в результате проведения предложенных мероприятий составит 30800,31 тыс. руб. в первый год реализации проекта, в дальнейшем его размер будет достигать 30800,91 тыс. руб.

Таким образом, подводя итог данному разделу, можно сделать вывод, что предлагаемые нами мероприятия по использованию метода учета затрат на производство металлоконструкций ABC-костинга и изменение технологического процесса с целью сокращения себестоимости имеют экономическую эффективность, а, следовательно, могут быть применены в практике работы ООО ЗНО «Бонкрафт».

## ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Проведенное исследование позволило сделать следующие выводы:

На сегодняшний день авторы не сходятся во мнении об определении затрат на производство продукции, каждый из них вкладывает в данное понятие собственные составляющие.

Мы придерживаемся того мнения, что затраты представляют собой потребленные сырьевые, материальные, трудовые и иные ресурсы, оцененные в стоимостном (денежном) выражении и признаваемые в балансе до тех пор, пока не будут признаны доходы, связанные с ними.

Нет единого мнения также и относительно классификации затрат на производство. Анализ показал, что в последнее время отдельные авторы в понятие классификации затрат начали вводить и группировки затрат в соответствии с потребностями управления. Например, группировки по подразделениям (центрам затрат, центрам ответственности), видам продукции, работ и услуг они определяют, как классификацию, а не как аналитический учет затрат. Видимо, авторы забывают о том, что в каких бы подразделениях затраты ни учитывались, их экономическая сущность не меняется.

В систему учета затрат вводится классификация расходов, которая вроде бы не подменяет классификацию затрат, но она поставлена во главу угла. Между тем классификация расходов является предметом финансового учета, а классификация затрат на производство – предметом управленческого учета затрат. При этом применение терминов «затраты» и «расходы» не зависит от построения бухгалтерского учета, а от того, ведется ли учет затрат в системе самостоятельного управленческого учета или в интегрированном бухгалтерском учете.

В бухучете все затраты, связанные с производством продукции, работ или услуг, относят к расходам по обычным видам деятельности. По экономическому содержанию их группируют по следующим элементам:

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

На сегодняшний день существует несколько основных методов учета затрат на производство, которые применяются в отечественной практике учета.

Для отражения затрат в соответствии с выбором того или другого объекта учета могут применяться разные методы. Простым способом пользуются при простом производстве. У такого производства есть несколько отличительных особенностей. В частности, имеется небольшой и однородный ассортимент продукции, который получается в результате непродолжительного одноэтапного технологического процесса.

Показанный метод применяется на производствах, для которых характерны отдельные заказы. В соответствии с ними осуществляется группировка и локализация прямых расходов на изготовление. До окончания выполнения заказа затраты на него являются незавершенным производством. После его сдачи (вне зависимости от продолжительности исполнения) расходы составляют себестоимость готовой продукции.

При массовом производстве применяется попередельный метод учета затрат. Основной особенностью здесь является выпуск продукции при помощи последовательной переработки материалов и сырья в полуфабрикаты, а затем – в готовый продукт. При этом учет затрат осуществляется в соответствии с переделами (цехами) и (где возможно) видами производимого товара. Принимаются во внимание также и расходы, которые связаны с работой оборудования. Они учитываются и распределяются по цехам в соответствии с видом изделия.

Попроцессный метод учета затрат позволяет определять себестоимость продукции, производимой в один или несколько технологических этапов (процессов). Суть этого способа состоит в том, что расходы следуют за продукцией по технологической цепочке. Другими словами, по окончании

любой операции происходит накопление затрат. Их объем соотносится с нормативным или средним стандартным размером.

Каждый метод имеет свои достоинства и недостатки. Кроме того, дифференциация использования того или иного метода учета затрат на производство зависит от особенностей данного производства, вида деятельности предприятия. На наш взгляд, для наиболее полного и объективного анализа и учета затрат на производство необходимо, по возможности, использование нескольких методов с целью получения наиболее объективной характеристики затрат.

На сегодняшний день в литературе выделяют 4 системы калькулирования себестоимости: по переменным (сокращённым), полным затратам, нормативным затратам и функциональная система ABC (калькулирование по видам деятельности). Метод учёта затрат зависит от отрасли промышленности и техпроцесса. Причём, многие современные учёные считают, что учёт по нормам не следует выделять в отдельный метод калькулирования, но необходимо повсеместно использовать для выявления резервов снижения себестоимости за счёт анализа отклонений от норм и их изменения, а также сокращения производственных и непроизводственных потерь.

В настоящее время появились абсолютно новые методы учёта затрат и системы калькулирования себестоимости, разработка и внедрение которых активно ведётся в таких постиндустриальных странах как США, Япония, Германия, Франция и др. странах Западной Европы. Особенностью зарубежной практики учёта является тот факт, что системы калькулирования тесно взаимосвязаны с концепциями (моделями) управления предприятием, т. е. или под конкретный метод управления разрабатывается система учёта (например, система обратной калькуляции для концепции управления «точно в срок» и учёт пропускной способности для управления на основе теории ограничений), или система учёта вырастает в соответствующий метод управления, как это случилось с функциональной системой ABC, которая стала концепцией управления ABM (Activity based management).

Приведём ряд наиболее распространённых в мировой практике методов управления и специальных системы калькулирования себестоимости продукции: целевое калькулирование (Target costing), «кайдзен-костинг», метод управления «точно в срок» (Just in time), «по последней операции», метод «Тариф – время - машина», эквивалентное калькулирование, система учёта пропускной способности, функционально-стоимостной анализ, калькулирование себестоимости методом обратного списания, по принципу обратного прилива.

На промышленных предприятиях необходимо внедрять элементы современных систем калькулирования себестоимости, привлекая все подразделения предприятия к работе, что позволит усовершенствовать учёт затрат на производство и понизить себестоимости продукции для повышения конкурентоспособности предприятия.

ООО ЗНО «Бонкрафт» - осуществляет полный цикл производства металлоконструкций и изделий из металла. Организация достаточно успешна, развивается в соответствии со стратегическими планами компании. Финансовое положение фирмы, несмотря на наличие определенной зависимости от заемного капитала, достаточно устойчиво и позволяет организации планировать дальнейшее развитие. Организационная структура ООО ЗНО «Бонкрафт» является линейно-функциональной, что соответствует требованиям фирмы. Анализ слабых и сильных сторон организации, а также анализ рисков показали, что на текущий момент у предприятия нет существенных угроз, способных оказать влияние на деятельности фирмы.

Учет затрат на производство металлических конструкций в ООО ЗНО «Бонкрафт» осуществляется специальным подразделением – бухгалтерией. В качестве метода учета в ООО ЗНО «Бонкрафт» выбран попроцессный позаказный методы, поскольку процесс производства металлических конструкций осуществляется в несколько этапов (процессов), а также заказы могут носить различный характер (в зависимости от вида продукции) На протяжении всего учета бухгалтера вносят соответствующие записи в

первичные документы и на их основе осуществляют оценку себестоимости и определяют размеры затрат на производство каждого отдельного типа продукции.

Калькуляция затрат на производство в ООО ЗНО «Бонкрафт» осуществляется отдельно по всем видам расходов, которые потом аккумулируются в одну сводную таблицу, на основе которой и определяется себестоимость как отдельного вида продукции, так и партии (заказа) в целом.

В процессе исследования нами были разработаны следующие предложения:

1) Сформировано собственное определение, из которого следует, что затраты характеризуются: денежной оценкой ресурсов, обеспечивая принцип измерения различных видов ресурсов; целевой установкой (связаны с производством и реализацией продукции в целом или с какой-то из стадий этого процесса); определенным периодом времени, т.е. должны быть отнесены на продукцию за данный период времени.

2) Рекомендуется в качестве метода учета затрат на производство использовать ABC-костинг. Использование свободных подсистем счетов в рамках концепции ABC позволит получить более точную информацию об издержках, что обеспечит руководителям возможность принимать более обоснованные решения и добиваться конкурентного превосходства на рынке металлических конструкций.

3) Рекомендуется снизить себестоимость продукции. ООО ЗНО «Бонкрафт» может снизить себестоимость продукции за счет повышения технического уровня производства и экономии материалов, то есть через процесс изменения технической базы.

Предлагаемые мероприятия имеют экономическую эффективность в связи с чем могут быть применены в практической деятельности предприятия по производству металлоконструкций.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс РФ. Часть I, утвержден Государственной Думой РФ 21 октября 1994 года.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть II, утвержден Государственной Думой РФ 19 июля 2000 года.
3. Федеральный закон "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" от 08.08.2001 N 129-ФЗ.
4. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ.
5. Приказ Минфина РФ "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" от 31.10.2000 N 94н.
6. Аратюн А. Ю. Бухгалтерский учет, анализ и учет / А. Ю. Аратюн. – М.: Статут, 2014. – 254 с.
7. Бабаева Ю. А. Готовая продукция предприятия / Ю. А. Бабаева. – М.: Проспект, 2014. – 241 с.
8. Баранников А. А. Управленческий учет затрат на производство промышленной продукции / А. А. Баранников // Новый университет. Серия: Экономика и право. - 2013. - № 11 (33). - С. 62-64.
9. Бирюков М. В. О взаимосвязи затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) / М. В. Бирюков // Проблемы механизации агрохимического обеспечения сельского хозяйства. - 2012. - № 2012. - С. 206-209.
10. Бурмистрова Л. М. Учет затрат на производство продукции и ее реализацию / Л. М. Бурмистрова // Бухучет в строительных организациях. - 2012. - № 6. - С. 3-8.
11. Верховец А. Ю. Экономика организации / А. Ю. Верховец. – М.: Норма, 2013. – 224 с.

12. Гудовцева Ю. А. Финансовый учет и отчетность / Ю. А. Гудовцева. – СПб.: Нева, 2014. – 225 с.
13. Денисюк А. А. Аудит готовой продукции / А. А. Денисюк. – М.: Дело, 2015. – 257 с.
14. Дрягин Г. В. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции на примере ОАО «Газпром» / Г. В. Дрягин // В сборнике: Совершенствование учетно-информационного обеспечения управленческих решений хозяйствующих субъектов на основе парадигмы устойчивого развития сборник трудов по материалам конференции. Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. - Москва, 2016. - С. 83-86.
15. Еркина Е. А. Бухгалтерский учет, анализ и учет / Е. А. Еркина. – М.: Статут, 2014. – 224 с.
16. Жданова, Т. А. Экономика организации / Т. А. Жданова. – М.: Проспект, 2014. – 256 с.
17. Журавлева С. С. Учет затрат на производство продукции в системе управленческого учета / С. С. Журавлева // Вклад молодых ученых в инновационное развитие АПК России Сборник статей Международной научно-практической конференции молодых ученых, посвященная 65-летию ФГБОУ ВО Пензенская ГСХА. - 2016. - С. 146-149.
18. Зайнутдинова Ю. А. Бухгалтерский учет производственной организации / Ю. А. Зайнутдинова. – М.: Статут, 2015. – 254 с.
19. Игнатова И. А. Бухгалтерский учет организации / И. А. Игнатова. – М.: Норма, 2015. – 364 с.
20. Качалин В. В. Бухгалтерский учет / В. В. Качалин. – СПб.: Питер, 2015. – 254 с.
21. Клопертанцева О.А. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) на примере СПК «Полтавский» / О. А. Клопертанцева // Сборник статей Международной научно-практической конференции. -2015. - С. 188-192.

22. Козлович Н. Р. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) / Н. Р. Козлович // Научная перспектива. - 2014. - № 5. - С. 20-21.
23. Коморджанова Н. А. Учет затрат на производство / Н. А. Коморджанова. – М.: Инфра-М, 2014. – 114 с.
24. Лемеш В. Н. Экономическая характеристика затрат на производство / В. Н. Лемеш. – М.: Гардарики, 2015. – 124 с.
25. Лепехина Д. А. Учет затрат на производство на основе метода ABC / Д. А. Лепехина // В сборнике: Современные экономические системы: состояние и перспективы развития материалы международной научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых. - 2016. - С. 188-191.
26. Мачнева О. А. Затраты на производство: учет и аудит / О. А. Мачнева. – М.: Гардарики, 2015. – 131 с.
27. Мерзликина Е. М. Отраслевые особенности калькулирования себестоимости полиграфической продукции и учет затрат на ее производство и продажу / Е. М. Мерзликина // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. - 2011. - № 2. - С. 5-9.
28. Носкова П. А. Бухгалтерский учет и аудит / П. А. Носкова. – М.: проспект, 2015. – 226 с.
29. Опраксина В. В. Финансовый учет и отчетность в организации / В. В. Опраксина. – М.: Норма, 2015. – 221 с.
30. Пашнина А. Р. Учет затрат на производство / А. Р. Пашнина // Актуальные проблемы современной науки. - 2015. - № 2 (81). - С. 28-30.
31. Пискун Е. А. Бухгалтерский учет, анализ и аудит / Е. А. Пискун. – М.: Дело, 2014. – 479 с.
32. Радугин О. Ю. Экономический анализ / О. Ю. Радугин. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 264 с.
33. Расулов М. Н. Современные методы учета затрат на производство продукции: сравнительный анализ и перспективы использования / М. Н. Расулов // Путеводитель предпринимателя. - 2012. - № 16. - С. 222-233.

34. Санего И. И. Управленческий учет затрат на производство / И. И. Санего. – М.: Прогресс, 2014. – 99 с.
35. Словарь современных экономических и правовых терминов / Под ред. Т. Ю. Бетова. – М.: Статут, 2015. – 478 с.
36. Стаселович В. А. Экономическое содержание затрат на производство / В. А. Стаселович // Молодой ученый. — 2015. — №15. — С. 422-427.
37. Тарасенко В. Ю. Бухгалтерский учет, анализ и аудит / В. Ю. Тарасенко. – М.: Норма, 2015. – 241 с.
38. Уфимович О. Р. Бухгалтерский учет в производстве / О. Р. Уфимович. – СПб.: Питер, 2012. – 263 с.
39. Фомина Ю. Л. Экономика организации / Ю. Л. Фомина. – М.: Статут, 2013. – 347 с.
40. Хачатурян А. А. Концептуальные вопросы системы менеджмента качества по учету затрат на производство продукции / А. А. Хачатурян // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. - 2013. - № 2 (4). - С. 74-80.
41. Ходин А. А. Производство: экономический аспект / А. А. Ходин. – М.: Инфра-М, 2013. – 414 с.
42. Цымбалова О. А. Бухгалтерский учет, анализ, аудит / О. А. Цымбалова. – М.: Норма, 2014. – 236 с.
43. Чащина Л. П. Бухгалтерский учет в производстве / Л. П. Чащина. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 369 с.
44. Шадиев М. Ю. Учет затрат на производство в системе управления производством / М. Ю. Шадиев // Сборник научных трудов Ингушского государственного университета. - Назрань, 2012. - С. 585-601.
45. Шамаева О. Л. Учет затрат на производство продукции / О. Л. Шамаева. – М.: Прогресс, 2013. – 261 с.
46. Шевелев Е. В. Учет затрат на производство и анализ себестоимости продукции на предприятии на примере ООО «Прибрежное» / Е. В. Шевелев //

Торгово-экономические проблемы регионального бизнес пространства. - 2015. - № 1. - С. 207-210.

47. Экономический словарь / Под ред. Б. Ю. Ждановой. – М.: Проспект, 2014. – 787 с.

48. Юркова М. И. Анализ и учет в производстве / М. И. Юркова. – М.: Дело, 2015. – 341 с.

49. Яценко А. А. Бухгалтерский учет, анализ и аудит / А. А. Яценко. – М.: Инфра-М, 2015. – 241 с.

50. Яцкова Ю. А. Экономика организации / Ю. А. Яцкова. – М.: Статут, 2013. – 251 с.



Код	Наименование показателя <sup>2</sup>	а 31декабр	На 31 декабря	На 31 декабря
		20 15 г. <sup>3</sup>	20 14 г. <sup>4</sup>	20 13 г. <sup>5</sup>
1310	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ <sup>6</sup></b>			
1320	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	2491	2491	2491
1330	Собственные акции, выкупленные у акционеров			
1340	Переоценка внеоборотных активов	29518	29518	29518
1350	Добавочный капитал (без переоценки)			
1360	Резервный капитал			
1370	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(7936)	(13353)	(7936)
1300	Итого по разделу III	24073	18656	24073
1400	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>	1		
1420	Заемные средства	112	53	12695
1430	Отложенные налоговые обязательства	112	53	10
1440	Оценочные обязательства			
1450	Прочие обязательства			
1400	Итого по разделу IV	12807	53	12705
1510	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства	885914	862805	785613
1520	Кредиторская задолженность	60515	69666	60542
1530	Доходы будущих периодов	28	35	
1540	Оценочные обязательства			
1550	Прочие обязательства			
1500	Итого по разделу V	946457	932506	846155
1700	<b>БАЛАНС</b>	983337	951215	882933

Руководитель \_\_\_\_\_ Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ Коробейникова М.В..  
 (под (расшифровка (под (расшифровка  
 пись) подписи) пись) подписи)

31 Декабря 15 .