СОДЕРЖАНИЕ

|  |  |
| --- | --- |
| **ВВЕДЕНИЕ**…………………………………………………….................................. | 4 |
| **1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ЗАТРАТ НА**  **ПРОИЗВОДСТВО ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**………………….......................... | 6 |
| * 1. Теоретические основы учета затрат на производство готовой продукции   общественного питания…………………………………………................................ | 6 |
| 1.2 Теоретические основы аудита затрат на производство готовой продукции общественного питания……………………………..................................................... | 13 |
| **2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ**  **ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ГОСТИНЫЙ ДВОР»**……… …............................ | 19 |
| 2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности……............................ | 19 |
| 2.2 Организационное устройство и структура управления организации................. | 20 |
| 2.3 Основные экономические показатели деятельности организации, ее  финансовое состояние и платежеспособность………………………....................... | 22 |
| 2.4 Оценка состояния учета и внутрихозяйственного контроля в организации…. | 28 |
| **3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**  **ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ**……………………………............................... | 30 |
| 3.1 Особенности учета затрат на производство готовой продукции  общественного питания..................................................................................................... | 30 |
| 3.2 Документальное оформление учета затрат на производство и выпуск  продукции в организации.................................................................................................. | 32 |
| 3.3 Синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции в организации.......................................................................................................................... | 36 |
| 3.4 Исчисление и анализ себестоимости продукции в организации......................... | 42 |
| 3.5 Рационализация учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции.............................................................................................................................. | 47 |
| **4 АУДИТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**  **ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ**................................................................................ | 50 |
| 4.1 Цели и задачи аудита учета затрат на производство продукции в организации................................................................................................................................................ | 50 |
| 4.2 Планирование аудита учета затрат на производство продукции в организации.......................................................................................................................................... | 51 |
| 4.3 Приемы и способы проведения аудита учета затрат на производство продукции в организации................................................................................................................ | 60 |
| 4.4 Оформление и оценка результатов аудита учета затрат на производство продукции в организации......................................................................................................... | 63 |
| **ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**....................................................................................  **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**..............................................  **ПРИЛОЖЕНИЕ А**............................................................................................................  **ПРИЛОЖЕНИЕ Б**............................................................................................................  **ПРИЛОЖЕНИЕ В**............................................................................................................ | 67  72  75  83  87 |

**ВВЕДЕНИЕ**

## Актуальность темы исследования. Учет и аудит затрат на производство готовой продукции являются стержневыми разделами всей системы бухгалтерского учета, которые имеют связи с другими разделами учета.

В современных условиях конкурентной борьбы предприятиям необходимо проявлять интерес к управлению затратами, рассматривать новые пути совершенствования их учета и мониторинга. Основным финансовым результатом деятельности предприятия является прибыль, которая служит источником средств для дальнейшего развития. Повысить прибыль можно увеличивая объёмы производства или цены на выпускаемую продукцию, но не всегда возможно, целесообразно. Поэтому основным условием увеличения прибыли предприятия является снижение издержек производства, в частности снижение себестоимости выпускаемой продукции, поэтому организация и управление затратами являются приоритетной задачей для любого предприятия.

Изучение себестоимости продукции позволяет дать более правильную оценку уровню показателей прибыли и рентабельности, достигнутому на предприятии. В обобщенном виде себестоимость продукции отражает все стороны хозяйственной деятельности предприятий, их достижения и недостатки. С этой точки зрения этот показатель обобщает качество всей работы предприятия.

Аудит затрат на производство готовой продукции также занимает важное место в процессе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности организации. Правильно сформированная сумма затрат на производство продукции приводит к обоснованной оценке произведенной и реализованной продукции организации и как следствие к формированию надежно определенного финансового результата деятельности организации.

**Цель и задачи выпускной квалификационной работы.** Цель выпускной квалификационной работы – изучить состояние разработанности теоретических основ и практических аспектов учета и аудита затрат на производство готовой продукции общественного питания.

Поставленная цель реализуется решением следующих задач:

- обосновать теоретические основы учета и аудита затрат на производство продукции общественного питания;

- дать оценку состояния экономики изучаемой организации, а так же состояния ее системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- проанализировать ведение учета затрат на производство готовой продукции на предприятии;

- определить предложения и рекомендации по рационализации бухгалтерского учета затрат на производство продукции общественного питания;

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования выбрано предприятие, основным видом деятельности которого является производство продукции общественного питания и оказание услуг в данной сфере, ООО «Гостиный двор» г.Ижевска Удмуртской Республики.

**Предмет исследования** - учёт и аудит затрат на производство готовой продукции общественного питания.

**Основные результаты исследования, выносимые на защиту:**

- теоретические положения, определяющие сущность, классификацию и оценку учета и аудита затрат на производство готовой продукции общественного питания;

- экономическая и правовая характеристика ООО «Гостиный двор», характеристика ее системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- предложения и рекомендации по рационализации бухгалтерского учета затрат на производство продукции и эффективности их использования в ООО «Гостиный двор».

**Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы** являются труды ученых - экономистов и практиков, а также законодательные и нормативные документы. В качестве информационной базы использованы первичные и сводные документ, регистры бухгалтерского учета, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО «Гостиный двор» за период 2012-2014 гг.

**1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ЗАТРАТ**

**НА ПРОИЗВОДСТВО ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

**1.1 Теоретические основы учета затрат на производство готовой**

**продукции общественного питания**

Общественное питание, согласно ГОСТ 31985-2013 «Услуги общественного питания. Термины и определения» [1], - это самостоятельная отрасль экономики, состоящая из предприятий различных форм собственности и организационно-управленческой структуры, организующая питание населения, а также производство и реализацию готовой продукции и полуфабрикатов, как на предприятии общественного питания, так и вне его, с возможностью оказания широкого перечня услуг по организации досуга и других дополнительных услуг. Общественное питание - отрасль национального хозяйства, относимая к сфере услуг и в настоящее время не достигшая стадии насыщения. Общественное питание было всегда доходным делом и неоднократно переживало попытки монополизации государством.

Развитие рынка общественного питания тесно связано с экономическим положением, как в России, так и мире. Перетерпев уже не один экономический кризис, сфера общественного питания изменила свой облик и подверглась сегментации. На сегодняшний день индустрия общественного питания в России представляет собой огромное количество предприятий с различным уровнем обслуживания, качеством продукции, разнообразием концепций. Растет не только число самих предприятий общепита, но и расширяется их диапазон.

Предприятия общественного питания основной целью ставят извлечение максимально возможной прибыли для дальнейшего осуществления и расширения своей деятельности. Производство продукции, реализация потребителю, оказание услуг общественного питания и ведение торговой деятельности в целом совмещено с затратами. В связи с этим для достижения высоких экономических результатов одним из способов является рациональное управление затратами и их оптимизация.

Петрова Ю.А. [2] дает следующее определение затратам - это стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчётный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации.

Расходы - часть затрат, понесенных организациями в связи с получением дохода, по существу характеризуют себестоимость реализованной продукции (работ, услуг). В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10\99 ч.1 «Общие положения» п. 2 [3] 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).

Учеными предлагается множество классификаций затрат на производство, так как их можно группировать по различным признакам. Рассмотрим наиболее полную классификацию затрат, представленную Кондраковым Н.П.[4, с.229].

1.В зависимости от экономического содержания расходов, их целевого назначения в процессе производства затраты делятся на основные и накладные.

Основными считаются затраты, связанные непосредственно с технологическим процессом изготовления продукции, т.е. расходы, без которых технологический процесс не может осуществляться. Накладными называются затраты, связанные с организацией, управлением и обслуживанием производства.

2. В зависимости от способа отнесения затрат на себестоимость продукции все затраты делятся на прямые и косвенные.

Под прямыми понимают расходы, связанные с изготовлением одного определенного вида изделий. В силу этого на основании первичных документов они могут быть прямо отнесены на себестоимость соответствующих продуктов.

Косвенными называют расходы, связанные с изготовлением нескольких видов продуктов. Эти расходы учитываются по месту их возникновения и распределяются между отдельными видами продукции пропорционально избранной каждой организацией базе.

3. По отношению к объему производства затраты предприятий принято подразделять на переменные и постоянные.

К переменным относятся расходы, величина которых находится в более или менее прямой пропорциональной зависимости от изменения объема производства, например, расход сырья и материалов на изготовление продукции, основная заработная плата производственных рабочих и подобные им расходы. В прямой зависимости от изменений объема производства находятся все основные затраты, и потому они являются переменными статьями.

Постоянные - это такие расходы, общая сумма которых не изменяется при изменении объема производства. Таковыми являются все накладные расходы. Общая сумма переменных затрат изменяется прямо пропорционально объему производства, в то время как их величина на единицу продукции остается неизменной. Общая сумма постоянных затрат не зависит от изменений объема производства, а их величина на единицу продукции снижается при увеличении объема.

4. Затраты делятся также на планируемые и непланируемые.

К планируемым относятся все расходы предприятия (объединения), вытекающие из характера хозяйственной деятельности и предусмотренные сметой затрат на производство и бизнес-планом.

Непланируемые - это непроизводственные затраты, не вытекающие из нормальных условий хозяйственной деятельности предприятия (объединения): недостачи и порча сырья, материалов и продуктов при хранении, потери от простоев, другие непроизводственные расходы.

5. По сфере возникновения все затраты делятся на производственные и внепроизводственные.

К производственным относятся расходы, которые связаны с изготовлением продукции и в сумме составляют ее производственную себестоимость.

Под внепроизводственными понимают расходы на реализацию изготовленной продукции. Их присоединение к производственным расходам дает полную себестоимость выпущенной продукции.

Производственные затраты можно группировать по местам их возникновения: производствам, цехам, участкам, процессам, центрам ответственности, в качестве которых выступают руководители соответствующих подразделений, несущие ответственность за расходование средств.

6. По целесообразности расходования затраты на производство могут быть поделены на производительные и непроизводительные.

К первым относят затраты, оправданные или целесообразные для данного производства, затраты, результаты которых достигли поставленных целей.

Ко вторым относят расходы, которые возникают по причинам, свидетельствующим о недостатках в технологии или организации производства, такие как брак продукции, потери от простоев, оплата сверхурочных работ. Каждая организация должна стремиться к тому, чтобы все ее расходы можно было признать производительными.

7. По периодичности возникновения затраты подразделяют на текущие и единовременные.

К текущим относятся расходы, связанные с производством и реализацией продукции в данном отчетном периоде. Это обычно основная часть расходов на производство.

Единовременными являются расходы, связанные с подготовкой производства (освоение новой продукции, ее существенная модернизация), резервирование затрат на оплату отпусков и т.п. [4]

При рассмотрении теоретических аспектов затрат на производство продукции важным моментом является их методика начисления.

Себестоимость продукции – это один из основных показателей работы предприятия. Исчисление себестоимости продукции принято называть калькуляцией. Выделяют следующие виды: плановую, сметную, нормативную и отчетную калькуляции.

Рассмотрим классификацию методов калькулирования себестоимости по полноте учета затрат. Черных И.Н. [5,с.165] приводит следующую классификацию систем учета затрат:

1. В зависимости от полноты включения в себестоимость:

- система учета затрат по полной себестоимости;

- система учета затрат по неполной (ограниченной) себестоимости («директ-костинг»).

2. В зависимости от оперативности учета затрат:

- система учета затрат по фактической себестоимости;

- система «стандарт-кост».

Система учета полных затрат представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости, при которой все прямые производственные и косвенные затраты включаются в себестоимость продукции. По мнению Золотухиной А.Д. [6,с.2] плюсами данной системы является исчисление себестоимости отдельных видов продукции, возможность применения для расчета цены за единицу продукции, использование при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности. К числу недостатков, по убеждению того же автора, относятся возможное искажение реальной величины себестоимости, неоднозначность отнесения затрат к одной группе, невозможность использования для сравнительного анализа.

Система учета «директ-костинг» подразумевает включение в себестоимость только переменных производственных затрат, постоянные затраты полностью относятся на финансовый результат деятельности. Преимуществами данной системы является установление взаимосвязи между объемами производства, величиной затрат и прибылью; определение точки безубыточности, упрощенный расчет себестоимости продукции и др. Недостатками считаются ведение учета затрат только по производственной себестоимости, отсутствие информации о полной себестоимости одной единицы продукции.

Система учета по фактической себестоимости является традиционной для отечественных предприятий и предусматривает оценивание затрат по фактическим показателям - цене, количеству. Система строится на принципах документального отражения первичных затрат на производство на счетах бухгалтерского учета, регистрации затрат в момент их возникновения, отнесения затрат, произведенных фактически на объекты их учета, сравнения фактических показателей с плановыми.

Система «стандарт-кост», по определению Золотухиной А.Д.[6,с.4] - это система учета затрат и калькулирования себестоимости с использованием нормативных (стандартных) затрат. В ее основе лежит принцип учета и контроля затрат в пределах норм и нормативов, с учетом отклонений от них. По мнению Черных И.Н. [5,с.177], «стандарт-кост» - это система управленческого учета, направленная на регулирование прямых затрат на производство путем оставления до начала производства стандартных калькуляций, учета фактических затрат и анализа выявленных от стандартов («стандарт» - количество материальных и трудовых затрат, необходимых для производства единицы продукции, «кост» - денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции).

Как правило, в практике ни одна из систем не применяется в чистом виде, а встречаются различные вариации.

Исчислять себестоимость продукции можно разными методами. Под методом калькуляции понимается система приемов, используемых для исчисления себестоимости единицы продукции. Выбор метода определяется типом производства, наличием незавершенного производства, длительностью производственного цикла, номенклатурой вырабатываемой продукции, сложностью производства. В литературе по управленческому учету приводится различное количество калькуляционных систем. Так Ч. Хорнгрен и Дж. Фостер выделяют всего два метода [7, с. 124], а Вахрушина М.А. [8,с.96] выделяет 4 метода учета затрат на производство продукции, которые рассмотрим ниже.

1. Попередельный (бесполуфабрикатный и полуфабрикатный) метод;

2. Попроцессный метод;

3. Позаказный метод;

4. Нормативный метод.

Рассмотрим сущность и особенности каждого из этих методов подробнее.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных технологически прерывных стадиях, фазах или переделах. Переделом называется часть технологического процесса производства. Продукция каждого передела, кроме завершающего, является «полуфабрикатом», продукция последнего передела – «готовая продукция».

При попередельном методе учет затрат ведется по переделам, а внутри каждого из них - по статьям калькуляции и видам продукции. Прямые затраты учитываются по каждому переделу, а косвенные - по цеху, производству, предприятию в целом, с последующим распределением между себестоимостью продукции переделов, согласно принятым базам распределения.

Попроцессный метод характерен для массового производства и непродолжительного производственного цикла, ограниченной номенклатуры выпускаемой продукции, наличие единой единицы измерения и калькулирования, полного отсутствия, либо незначительных размеров незавершённого производства. Сущность попроцессного метода заключается в том, что прямые и косвенные затраты учитывают по статьям калькуляции сначала по процессам, затем затраты по процессам суммируются и определяют фактическую себестоимость всего выпуска. Себестоимость единицы продукции определяют делением суммы всех произведенных за месяц затрат на количество продукции. При попроцессном методе объектом учета затрат является технологический процесс, а объектом калькулирования – готовая продукция.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции используется при изготовлении уникальной или выполняемой по специальному заказу продукции. Он применяется на заводах тяжёлого машиностроения, создающих прокатные станы, экскаваторы больших мощностей, на предприятиях военно-промышленного комплекса, где преобладают механические процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция. Кроме этого, метод используется во вспомогательных производствах (ремонтном подразделении предприятий при изготовлении специальных инструментов), в строительстве, сфере услуг (ателье, ремонтной мастерской), в здравоохранении.

Данный метод предусматривает отнесение затрат на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих на каждый индивидуальный заказ или на партию продукции.

Нормативный метод учета затрат основан на том, что в организации по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т. е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат. Нормативный метод учета затрат позволяет оценить не только затраты, уже понесенные в ходе финансово-хозяйственной деятельности, но и определить, какими они должны быть.

При организации учета по нормативному методу все текущие затраты следует подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Информация о выявленных отклонениях позволяет управлять себестоимостью изделия и в то же время калькулировать фактическую себестоимость, производя корректировки нормативной себестоимости на соответствующую долю отклонений от норм по каждой статье. Учет, систематизация и документирование отклонений от норм позволяют устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при использовании большинства альтернативных методов причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции себестоимости [8].

**1.2 Теоретические основы аудита затрат на производство готовой**

**продукции общественного питания**

Переход к рынку, коренные преобразования в экономике обусловили создание нового направления научных знаний - аудита. В России аудит получил развитие в последние 10 лет. В сложных экономических условиях при переходе к рыночным отношениям стало важно иметь достоверную экономическую информацию о финансово-хозяйственной деятельности организации.

Аудит, согласно Федеральному закону N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [9], это - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

По мнению авторов Налетовой И.А. и Слободчиковой Т.Е. [10,с.6], основной целью аудиторской деятельности является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершаемых ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

Основными задачами аудиторской деятельности Налетова И.А. [10,с.6] считает:

- проверку законности финансово-хозяйственных операций;

- проверку состояния бухгалтерского учета и отчетности;

- проверку достоверности важнейших показателей отчетности, включая баланс, отчет о финансовых результатах и др.;

- исследование хозяйственной деятельности с целью выявления внутрипроизводственных резервов;

- проверку состояния и эффективности использования ресурсов (трудовых, финансовых, материальных).

Значение аудита, с точки зрения авторов Подольского В.И. и Савина А.А. [11,с.18], состоит в том, что он не только является независимой проверкой финансово-хозяйственной деятельности, но дает рекомендации и предложения по совершенствованию этой деятельности, расширению аудиторских услуг и созданию аудиторских компаний и фирм на международном уровне.

В мировой практике, а также в России выделяют виды аудита: внутренний, внешний, инициативный, обязательный.

Под внутренним аудитом понимается часть общей системы контроля и управления за деятельностью в организации. К задачам такого аудита относятся проверка точности оформления записей, контроль за сохранностью средств, соблюдение процесса контроля, исключение ошибок и злоупотреблений; достоверность, объективность и полнота составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, соблюдение нормативно-правовых стандартов, оценка эффективности хозяйственной деятельности. Но основной задачей является оказание помощи работникам предприятия квалифицированно выполнять свои должностные обязанности.

Внутренний аудит подразделяется на управленческий, хозяйственной деятельности, аудит на соответствование требований, аудит финансовой отчетности, специальный внутренний аудит. Таким образом, внутренний аудит определяется руководством организации.

Внешний аудит проводится сторонними, независимыми организациями: аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами, высококвалифицированными специалистами, имеющими соответствующий сертификат. Система внешнего аудита направлена на защиту интересов предприятий и организаций, акционеров, контрагентов: банков, страховых организаций, поставщиков, покупателей. Объектом такого аудита является финансово-хозяйственная деятельность предприятия. Основной целью является указание объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности аудируемого объекта; различают виды внешнего аудита: инициативный и обязательный.

Инициативный (или добровольный) аудит – это проверка финансово-хозяйственной деятельности клиента по его желанию. Причиной проведения такого аудита может послужить текучесть кадров, низкая квалифицированность бухгалтеров и др. Инициаторами осуществления добровольного аудита являются руководители предприятий.

Обязательный аудит в нашей стране проводится в соответствии со ст.5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [9], в которой представлена сущность ежегодной обязательной аудиторской проверки ведения учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации. Обязательный аудит проводится аудиторскими организациями. Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 %, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственной корпорации, государственной компании, государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается с аудиторской организацией или индивидуальным аудитором, определенными путем проведения не реже чем один раз в пять лет открытого конкурса в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Ресторанный бизнес и работа предприятий общественного питания – прибыльная, но сложная сфера деятельности, финансовые риски в которой сложно избежать, и еще сложнее – их предупредить. В силу особенностей предприятий вести бухгалтерский и налоговый учет в таких заведениях достаточно сложно. В научной литературе целый ряд авторов занимались исследованием вопросов бухгалтерского учёта, анализа и аудита предприятий общественного питания: Анисова А.А. [12], Барышникова Н.П. [13], Илинзер Д.И. [14], Менделевич A.M. [15], Морозова Л.Л. [16], Скобара В.В.[17]. Сфера общественного питания очень специфична и предполагает нетипичные для других видов аудита сверки, то приглашенные независимые аудиторы должны точно понимать механизмы производства продукции питания, и специфику продаж.

Предприятия общественного питания сочетают в себе одновременно и торговую, и производственную деятельность, и эти две важные составляющие напрямую зависят друг от друга. Продукция, которую реализуют предприятия общественного питания, может в них полностью изготовляться, проходить частичную кулинарную обработку или совсем не поддаваться обработке. Продукты питания, которые не прошли горячей или холодной технологической обработки, называют приобретенными товарами, а те, которые изготовлены из сырья и подлежали технологической обработке - продукцией собственного производства.

Такое неразрывное сочетание производственной деятельности с торговой отражается на методологии бухгалтерского учета и аудита предприятий общественного питания. На предприятиях общественного питания для отображения хозяйственных операций в то же время могут применяться как счета, предназначенные для учета операций в торговле, так и сугубо производственные счета.

В сфере общественного питания так же, как и в торговле, главным валовым показателем является товарооборот. Величина товарооборота определяется как объем реализации за определенный период, определенный в продажных ценах.

Авторы Санин М.К. и Санин К.В. [18,с.202] структуру товарооборота общественного питания по элементам ценообразования представляют следующим образом:

- материальные расходы (такие как, стоимость сырья; стоимость товаров; другие материальные расходы);

- расходы на оплату труда;

- отчисления на социальные мероприятия;

- амортизация;

- другие операционные расходы;

-наценки, за счет которой покрываются административные расходы, расходы на сбыт, другие расходы операционной деятельности и обеспечивается финансовый результат.

Для учета наценки может применяется специальный счет 42 «Торговая наценка». Разница между ценой реализации и ценой приобретения пищевого сырья и товаров, определенная по факту продажи, это и есть торговая наценка.

Вторым важным валовым показателем в сфере общественного питания является показатель валовой продукции общественного питания, который рассчитывается как сумма реализованных торговых наценок.

К проверяемым счетам бухгалтерского учета по затратам на производство относятся: 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи».

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция которого явилась целью создания данного предприятия. Счет предназначен для учета производственных затрат, которые обусловлены технологическим процессом производства и могут быть включены в себестоимость конкретного вида продукции. Он также предназначен для учета расходов вспомогательных производств и косвенных затрат, связанных с управлением и обслуживанием производства, а также потерь от брака. Остаток на счете 20 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства. А это значит, что на начало следующего месяца есть работа, которую необходимо завершить.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

**2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ**

**ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ГОСТИНЫЙ ДВОР»**

**2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности**

В данной работе анализируемым объектом является общество с ограниченной ответственностью «Гостиный двор» (ООО «Гостиный двор»). Уставный капитал организации составляет 84 000 руб.

Предприятие ООО «Гостиный двор» зарегистрировано 4 марта 2005 года в инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району г. Ижевска. Юридический и фактический адрес предприятия: УР, г. Ижевск, ул. Максима Горького, д. 90. Директором организации является Зыкова И.П. Предприятие располагается в центре г.Ижевск, неподалеку от центральной площади и набережной города, на пересечении улиц М.Горького и Бородина. Здесь присутствует развитая транспортная инфраструктура – движение трамваев, троллейбусов, автобусов, что выгодно для данного предприятия.

ООО «Гостиный двор» является структурным подразделением (отделом) ОАО «Ижевский мотозавод «Аксион-холдинг» и занимается оказанием услуг общественного питания. Свободное прохождение в организацию осложняется пропускной системой на входе. В структуру данного предприятия входят 3 столовые, 1 кафе, 4 буфета, 2 кондитерских цеха. Производства располагаются как на территории завода ОАО «Ижевский мотозавод «Аксион-холдинг», так и за его пределами - ДК «Аксион», ЦС «Аксион».

Предприятие лишено конкуренции, так как находится в составе ОАО «Аксион-холдинг». Основной упор в деятельности делается на осуществление питания работников завода. Помимо этого, предприятие активно занимается реализацией кондитерских изделий и уже зарекомендовало себя с хорошей стороны и доказательством тому служат награды «Лучшие продукты Удмуртии», «Безупречное качество». К числу конкурентов по производству кондитерских изделий можно отнести Хлебозавод №3, Хлебозавод №5 и др.

Поставки сырья осуществляются производителями, работающими как на территории Удмуртии, а также с оптовых баз. Закупки основных видов сырья производятся в основном непосредственно у производителей: птицефабрика Вараксино, Ижмолоко, ТК «Завьяловский», Воткинский мясокомбинат, что является более выгодным и значительно уменьшает затраты на производство за счет предоставляемых некоторыми поставщиками скидок.

Организация оказывает услуги общественного питания, к их числу относится:

- производство продукции общественного питания;

- организация питания работников ОАО «Ижевский мотозавод «Аксион-холдинг»;

- организация питания отдыхающих в ДК «Аксион»;

- проведение банкетов, фуршетов и других торжеств;

- выездное обслуживание (кейтеринг);

- приготовление и продажа кондитерских изделий, выпечки, десертов под заказ и в розничную торговлю;

- изготовление полуфабрикатов.

**2.2 Организационное устройство и структура управления организации**

Среднегодовая численность работающих на 01.01.2016 г. составляет 210 человек.

Процесс управления производства на предприятии осуществляется коллективом работников, организованных в аппарат управления.

Выполнение каждой функции управления осуществляется работниками, объединенных в функциональные отделы. Таким образом, можно представить организационную структуру ООО «Гостиный двор», которая приводится на рисунке 2.1. Под организационной структурой организации понимается перечень отделов, служб и подразделений в аппарате управления, их системная организация, подчиненность друг другу.

Директор

Производство

Отдел технического обеспечения

Отдел снабжения

Экономический отдел

Отдел сбыта

Рисунок 2.1 – Организационная структура ООО «Гостиный двор»

В настоящее время на предприятии применяют линейно-функциональную структуру управления. Сущность ее заключается в том, что весь аппарат управления по его вертикали делится на ступени, а его горизонтали на каждой ступени образуют звенья управления.

В основу организации ступеней управления положен производственно - территориальный принцип. Ступени управления показывают последовательность получения органов управления снизу доверху. Каждую ступень управления возглавляет линейный руководитель, осуществляющий общее руководство. Он подчинен руководителю и получает задания и распоряжения только от него.

На предприятии различают следующие функции управления:

-общее руководство;

-экономическое планирование, бухгалтерский учет и финансовая деятельность;

- организация труда и заработной платы, комплектование кадров;

- энергетическое и ремонтное обслуживание;

- сырьевое и материально техническое обслуживание;

- контроль качества сырья и готовой продукции, сбыт готовой продукции;

Совет учредителей

ООО «Гостиный двор»

Генеральный директор

Заместитель директора по развитию

Главный бухгалтер

Бухгалтер по зарплате

Бухгалтер по сырью

Бухгалтер по готовой продукции

Бухгалтер по производству

Бухгалтер по расчетам с покупателями

Кассир

Экономист

Главный инженер

Начальник отдела снабжения

Кладовщик

Грузчики

Начальник производства

Главный технолог

Заведующий производством

Повара

Кондитеры

Мойщики посуды

Уборщики

Администратор

Бармены

Официанты

Буфетчики

Рекламный агент

Секретарь

Рисунок 2.2 – Структура управления в ООО «Гостиный двор»

Структура управления, действующая в ООО «Гостиный двор», представлена на рисунке 2.2.

**2.3 Основные экономические показатели деятельности организации, ее финансовое состояние и платежеспособность**

Экономические показатели свидетельствуют об уровне и эффективности развития предприятия. На основании данных бухгалтерского баланса (Приложение А), отчета о финансовых результатах организации (Приложение Б) проанализируем производственно-финансовые возможности ООО «Гостиный двор» и дадим оценку основных показателей (таблица 2.1).

Таблица 2.1 - Основные показатели деятельности организации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. | 2014 г. в % к 2012 г. |
| А. Производственные показатели:  1. Произведено продукции, работ, услуг, тыс. руб. | 71602 | 77005 | 88464 | 123,55 |
| Б. Экономические показатели:  3. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 79184 | 83740 | 94308 | 119,09 |
| 4. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 76515 | 84938 | 96093 | 125,59 |
| 5. Прибыль (убыток) от продажи  (+,-), тыс. руб. | 2669 | -1198 | -1785 | 66,88 |
| 6. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб. | 641 | 2629 | 1102 | 171,92 |
| 7. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб. | 233 | 2515 | 1593 | 683,69 |
| 8. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), % | 0,29 | 3,0 | 1,67 | - |

По основным данным, представленным в таблице 2.1, видна положительная динамика показателей. Организация произвела продукции, работ и услуг в 2014 г. на 23,55% больше, чем в 2012 г. Выручка от реализации продукции собственного производства за 2014 год повысилась на 19,1 % и составила 94308 тыс.руб. Вместе с ростом выручки от продажи продукции возросла себестоимость на 25,6% и составила 96093 тыс.руб. Прибыль от продаж по итогам 2014 года сохранила тенденцию к убытку и составила 1785 тыс.руб. Чистая прибыль предприятия, в сравнении с 2012 г., увеличилась на 583, 69 % и составила 1593 тыс.руб. Уровень рентабельности в 2014 г. снизился по сравнению с 2013 г. и составил 1,67%.

Финансовое состояние организации характеризуется системой показателей, отражающих наличие, размещение и использование ее финансовых ресурсов.

Рассмотрим показатели эффективности использования ресурсов и капитала ООО «Гостиный двор» (таблица 2.2).

Таблица 2.2 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. | 2014 г. в % к 2012 г. |
| А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств | | | | |
| 1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. | 1824 | 1395 | 965 | 59,91 |
| 2. Фондовооруженность, тыс. руб. | 11,4 | 8,11 | 5,22 | 45,79 |
| 3. Фондоемкость, руб. | 0,023 | 0,017 | 0,01 | 43,48 |
| 4. Фондоотдача, руб. | 43,41 | 60,03 | 97,73 | 225,13 |
| 5. Рентабельность использования основных средств, % | 12,77 | 180,29 | 165,08 | - |
| Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов | | | | |
| 6. Затраты труда, тыс. чел.-час. | 31904 | 34296 | 36889 | 115,63 |
| 7. Производительность труда, тыс. руб. | 2,24 | 2,25 | 2,4 | 107,14 |
| 8. Фонд оплаты труда, тыс. руб. | 36516 | 45408 | 49440 | 135,39 |
| 9. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 2,17 | 1,84 | 1,91 | 88,02 |
| В. Показатели эффективности использования материальных ресурсов | | | | |
| 10. Материалоотдача, руб. | 1,75 | 1,39 | 1,72 | 98,28 |
| 11. Материалоемкость, руб. | 0,57 | 0,72 | 0,58 | 101,75 |
| 12. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб. | 0,04 | 0,05 | 0,03 | 75 |
| 13. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 0,52 | 0,66 | 0,55 | 105,77 |
| Г. Показатели эффективности использования капитала | | | | |
| 14. Рентабельность совокупного капитала (активов), % | 5,54 | 19,45 | 7,67 | - |
| 15. Рентабельность собственного капитала, % | -168,24 | 123,19 | 29,57 | - |
| 16. Рентабельность внеоборотных активов, % | 12,77 | 180,29 | 109,48 | - |
| 17. Рентабельность оборотных активов, % | 2,39 | 20,74 | 12,33 | - |

Согласно таблице 2.2, среди показателей обеспеченности и эффективности использования основных средств наблюдается снижение по сравнению с 2012 г. Среднегодовая стоимость основных средств ООО «Гостиный двор» снизилась в 2014 г. в сравнении с 2012 г. на 40 %, показатель фондовооруженности снизился на 54%. Фондоемкость снизилась на 57% и составила в 2014 г. 0,01 руб., а значение фондоотдачи увеличилось на 125%, что свидельствует о положительной тенденции развития предприятия и рациональном использовании основных средств.

Среди показателей использования трудовых ресурсов наблюдается увеличение. Затраты труда возросли на 16%, производительность на 7,14%, фонд оплаты труда на 35,33%. При этом выручка на 1 руб. оплаты труда снизилась на 12%.

Показатель материалоемкости незначительно увеличился на 1,75%, что свидетельствует об увеличении материальных затрат на выпуск 1 единицы продукции. Материалоотдача снизилась на 1,72% , прибыль на 1 руб. материальных затрат уменьшилась на 25%, а затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции возросли на 5,77%. Можно судить о том, что материальные ресурсы организации используются не эффективно.

Показатели рентабельности в 2014 г. в сравнении с 2013 г. уменьшились. Рентабельность совокупного капитала снизилась на 11,78% и составила в 2014 г. 7,67%, рентабельность собственного капитала существенно уменьшилась на 93,62 % и составила 29,57%, рентабельность внеоборотных активов составила в 2014 г. 109,48%, что на 70,81% меньше предыдущего года, рентабельность оборотных активов снизилась на 8,41% и составила 12,33%. На уменьшение рентабельности основных средств повлияло уменьшение среднегодовой стоимости основных средств и уменьшение прибыли до налогообложения.

Финансовое состояние организации оценивается показателями ликвидности и платежеспособности, в общем виде характеризующими, может ли оно своевременно и в полном объеме произвести расчеты по краткосрочным обязательствам перед контрагентами.

Платежеспособность предприятия – способность вовремя удовлетворять платежные требования поставщиков оборудования, сырья и материалов в соответствии с хозяйственными договорами, возвращать кредиты, производить оплату труда персонала, вносить платежи в бюджет.

Денежные средства обеспечивают предприятию наибольшую степень ликвидности предприятию. Рассмотрим динамику показателей движения денежных средств ООО «Гостиный двор» и представим в таблице 2.3.

Таблица 2.3 - Движение денежных средств организации, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. | 2014 г. в % к 2012 г. |
| 1.Остаток денежных средств на начало отчетного года | 1829 | 1529 | 3520 | 192,45 |
| 2. Поступление денежных средств - всего | 85162 | 87846 | 97366 | 114,33 |
| в том числе:  а) от текущей деятельности  б) от инвестиционной деятельности  в) от финансовой деятельности | 84153  1009  - | 78346  -  9500 | 88866  -  8500 | 105,6  -  - |
| 3. Расходование денежных средств - всего | -85462 | -85855 | -99109 | 115,97 |
| в том числе:  а) в текущей деятельности  б) в инвестиционной деятельности  в) в финансовой деятельности | -85283  -179  - | -85739  -116  - | -99109  -  - | 116,21  -  - |
| 4. Чистые денежные средства - всего  в том числе:  а) от текущей деятельности  б) от инвестиционной деятельности  в) от финансовой деятельности | -300 | 1991 | -1743 | 581 |
| -1130  830  - | -7393  -116  9500 | -10243  -  8500 | 906,46  -  - |
| 5. Остаток денежных средств на конец отчетного периода | 1529 | 3520 | 1777 | 116,22 |

Из данных таблицы 2.3 наблюдается положительная динамика движения денежных средств. Поступления денежных средств в 2014 г. по сравнению с 2012 г. увеличились на 14%. Расходование денежных средств увеличилось и составило 99 109 тыс.руб.

Ликвидность хозяйствующего субъекта - это способность его быстро погашать свою задолженность. Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке ее убывания, с краткосрочными обязательствами по пассиву, которые группируются по степени срочности погашения.

Рассмотрим показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации (таблица 2.4).

Таблица 2.4 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой

устойчивости организации

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Нормальное ограничение | На конец года | | | 2014 г. в % к 2012 г. |
| 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) | ≥ (0,2÷0,5) | 0,816 | 1,285 | 1,565 | 191,79 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | ≥ 2 | 0,128 | 0,373 | 0,215 | 167,97 |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия) | ≥ 1 | 0,565 | 0,898 | 1,154 | 204,25 |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | ­­­\_\_\_\_\_\_ | -2205 | 739 | 2272 | -103,04 |
| 5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб. | \_\_\_\_\_\_ | -2205 | 739 | 2272 | -103,04 |
| 6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:  а) собственных оборотных средств | \_\_\_\_\_\_\_ | -5203 | -2911 | -1121 | - |
| б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | \_\_\_\_\_\_ | -5203 | -2911 | -1121 | - |
| 7. Коэффициент автономии (независимости) | ≥ 0,5 | -0,039 | 0,176 | 0,288 | -738,46 |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | ≤ 1 | -31,32 | 4,42 | 2,215 | -7,07 |
| 9. Коэффициент маневренности | ≥ 0,5 | 5,79 | 0,35 | 0,61 | 10,54 |
| 10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования | ≥ 0,1 | -0,23 | 0,061 | 0,176 | -76,52 |
| Продолжение таблицы 2.4 | | | | | |
| Показатели | Нормальное ограничение | 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. | 2014 г. в % к 2012 г. |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | ≥ 1 | -0,032 | 0,226 | 0,452 | -1412,5 |
| 12. Коэффициент финансовой зависимости | ≤ 1,25 | 1,033 | 0,842 | 0,741 | 71,73 |

Проанализируем данные из таблицы 2.4. Коэффициент текущей ликвидности увеличился на 92 %,

Коэффициент абсолютной и быстрой ликвидности увеличились на 68% и 104% соответственно. Из этого следует наличие в ООО «Гостиный двор» в 2014 г. ликвидных активов, которыми можно погасить наиболее срочные обязательства.

Коэффициент автономии организации на 2014 г. составил 0,288. Данные коэффициента характеризует степень зависимости организации от заемного капитала.

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами на 2014 г. составил 0,176. За рассматриваемый период отмечен явный рост коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами.

Таким образом, проведя анализ данных по предприятию, мы имеем общее представление об экономической характеристике ООО «Гостиный двор».

**2.4 Оценка состояния учета и внутрихозяйственного контроля в**

**организации**

Бухгалтерия ООО «Гостиный двор» состоит из одного главного бухгалтера и пяти бухгалтеров, кассира. Главным бухгалтером назначена Сухоева М.В. Все работники являются высококвалифицированными специалистами. Также в ООО «Гостиный двор» имеется отдел экономического планирования. В нем трудятся 3 специалиста, занимающиеся планированием и прогнозированием развития предприятия, расчетами показателей эффективного развития.

В данной бухгалтерии ведется смешанная форма учета, то есть используется и журнально-ордерная и автоматизированная. В качестве автоматизированного учета используется программа «1С: Бухгалтерия 8.1».

На предприятии принята общая система налогообложения.

Для сохранности имущества, соблюдения законности финансово-хозяйственной деятельности, а также достоверность учетных и отчетных данных в организации администрацией осуществляется внутрихозяйственный контроль. Ведут графики инвентаризации.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно главному руководителю, Зыковой И.П. При работе главный бухгалтер руководствуется Федеральным Законом «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ [19], положениями о бухгалтерском учёте и другими нормативными актами. Подписи согласовываются с директором, служащие основанием для приёмки и отпуска товарно-материальных ценностей, денежных средств, расчётных, кредитных и финансовых обязательств. С главным бухгалтером согласовываются назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассира).

Бухгалтер контролирует поступление и использование денежных средств, обрабатывает кассовые отчёты кассира, различные накладные, поступающие от производств, документы по операциям банков, составляет годовой отчет, он является ответственным за сдачу документов в архив, следит за начислениями и отчислениями в бюджет и внебюджетные фонды, и работу других бухгалтеров.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [20] в организации утверждена учетная политика, регламентирующая порядок ведения бухгалтерского учета.

Первичные документы, подписываются и хранятся в соответствующих папках.

**3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

**ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ**

**3.1 Особенности учета затрат на производство готовой продукции**

**общественного питания**

Сведения о затратах необходимы для развития организации на всех этапах разработки и реализации управленческих решений. Система учета затрат позволяет организации функционировать и оставаться прибыльной. Система учета затрат согласовывается с учетной политикой и корпоративными принципами, опирается на стандарты функциональной деятельности.

На предприятиях применяются попроцессный, нормативный, позаказный и попередельный методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции, система учета затрат по полной себестоимости, система «директ-костинг», система «стандарт-кост».

В первой главе данной работы была рассмотрена классификация перечисленных методов более подробно. В данном разделе остановимся на организации системы учета затрат в ООО «Гостиный двор».

На предприятии применяется система учета полных затрат. Система учета полных затрат предусматривает расчет всех издержек (постоянных и переменных), связанных с производством и продажей единицы товара. В данном случае определяется полная себестоимость единицы продукции. Калькуляция полной себестоимости позволяет получить представление обо всех затратах, которые несёт организация в связи с производством и сбытом изделия, т.е. на каждый вид изделия или товара относятся все затраты, как переменные (прямые), так и постоянные.

В ООО «Гостиный двор» применяется следующая группировка затрат по элементам:

-основное и дополнительное сырье (продукты питания, специи и другие пищевые добавки);

- затраты на оплату труда;

-транспортные расходы;

- отчисления по социальному страхованию и обеспечению;

- амортизация основных фондов;

- общепроизводственные расходы;

- расходы на продажу;

- прочие расходы.

Основным сырьем для производства продукции являются продукты питания; дополнительным — сырье, применяемое по рецептуре для повышения пищевой ценности, обеспечения специфических органолептических и физико-химических свойств кулинарных изделий (сахар, соль, масло растительное)

Для разных видов продукции общественного питания состав основного и дополнительного сырья может различаться. Перечень основного и дополнительного сырья устанавливается в Сборниках рецептур продукции общественного питания. Также в затраты на основное и дополнительное сырье включается недостаток сырья в пределах норм естественной убыли, который может возникнут при транспортировке или хранении, при приготовлении блюда.

По статье «Заработная плата работников производства» учитывается заработная плата работников, занятых непосредственно производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг) или выполняющих операции, предусмотренные технологией производства продукции (работ, услуг). К затратам на оплату труда включаются выплата заработной платы работникам производства, стимулирующие и компенсационные выплаты, предусмотренные законодательством РФ; надбавки и доплаты по тарифным ставкам за работу в вечернее время, выходные и праздничные дни, за вредные условия труда оплата очередных и дополнительных отпусков, ученические отпуска.

Отчисления на социальные нужды — обязательные страховые взносы на обязательное пенсионное и социальное страхование, установленные законодательством Российской Федерации, от суммы заработной платы работников производства (расходов на оплату труда), включаемых в себестоимость продукции: в Пенсионный фонд РФ; фонды социального страхования; фонд обязательного медицинского страхования.

К общепроизводственным расходам относятся затраты на содержание и эксплуатация машин и оборудования, содержание в чистоте помещений, вывоз мусора, стоимость столового белья, санитарной и специальной одежды, санитарных принадлежностей, столовой посуды и приборов; потери от боя посуды, поломки и повреждения приборов в пределах норм; плата прачечным, дератизация и дезинсекция, содержание производственных помещений; поведение медицинского осмотра для работников.

К расходам на продажу - затраты организации, связанные со сбытом продукции, погрузкой продукции в транспорт, приобретение и ремонт тары, расходы на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках, оплата работы грузчикам.

**3.2 Документальное оформление учета затрат на производство и выпуск продукции в организации**

Согласно Федеральному закону от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [19], предприятие самостоятельно утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации. В то время как руководитель предприятия обязан создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить выполнение всеми подразделениями, службами и работниками, соблюдения порядка оформления и предоставления к учету первичных документов.

Согласно Федеральному закону от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [19], каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Для первичного учета затрат и выпуска продукции в общественном питании применяют большое количество различных первичных документов, на основании которых производятся записи в учетные регистры. Первичные документы фиксируют факт совершения хозяйственной операции. Основным требованием к документам является достоверность данных и своевременность создания. Схема документооборота на предприятии представлена на рисунке 3.1.

Первичные документы ООО «Гостиный двор» должны иметь следующие обязательные реквизиты:

а) наименование документа (формы), номер документа, код формы;

б) дату составления;

в) содержание хозяйственной операции;

г) измерители хозяйственной операции (в количественном и стоимостном выражении);

д)наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки;

е) документы заверяются печатью по месту их составления.

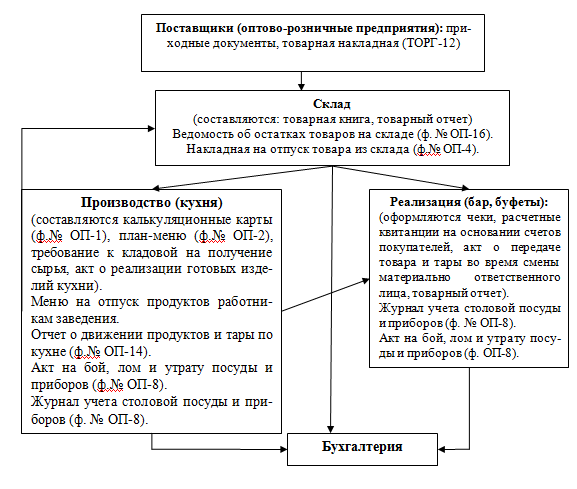


Рисунок 3.1 – Схема документооборота ООО «Гостиный двор»

Порядок учета поступившего на хранение сырья на предприятии общественного питания регламентируется ПБУ 5/01[21] и приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» разделом 6 «Учет материалов на складах» [22].

Согласно приказу Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н, п.261 методических указаний [23] на складе ведется количественный сортовой учет сырья в установленных единицах измерения с указанием цены и количества. Количественный сортовой учет ведется на карточках складского учета по каждому наименованию, сорту, артикулу, марке, размеру и другим отличительным признакам.

На складе сырья ООО «Гостиный двор» ведется учет сырья и материалов по номенклатурным номерам на карточках складского учета. На основании требований-накладных на отпуск ведется отпуск сырья с главного центрального склада на производство, в склады суточного запаса сырья. В этом документе отражается, кому выдается сырье и через кого, указывается номер документа, дата заполнения и приводится перечень сырья, отпускаемого в производство со склада (количество, цена, сумма). Заявка на сырье подается ежедневно заведующим производством по телефонному звонку кладовщику.

Ежедневно при наличии операций в карточках складского учета выводятся остатки сырья, а в конце каждого месяца подводятся общие итоги оборотов по приходу и расходу.

Особенностью контроля за остатками сырья в организациях общественного питания является проведение инвентаризации на складах (с целью подтверждения остатков сырья и правильности его списания со склада на кухню), на кухне (с целью подтверждения остатков сырья).

Списание продуктов из кухни производится по строгим нормам, заложенным в Сборнике рецептур, калькуляционным карточкам. Калькуляционные карточки (ф. № ОП-1) составляются на каждое блюдо по плану-меню (ф. № ОП-2), которое ежедневно разрабатывается заведующим производством и утверждается директором. Установленная цена блюда в карточке сохраняется до изменения сырьевого набора блюда или стоимости сырья. При изменении сырьевого набора новая цена исчисляется в следующей свободной графе калькуляционной карточки. Калькуляционные карточки регистрируются в специальном реестре. Правильность исчисления цены блюда (изделия) подтверждается подписями главного технолога, экономиста по ценам и начальника производства.

Значительная часть продукции ООО «Гостиный двор» потребляется посетителями непосредственно в обеденных залах, поэтому выпуск продукции в первичных документах не отражается, ее реализация оформляется кассовыми чеками.

В структуре ООО «Гостиный двор» имеются буфеты, через которые осуществляется дополнительная продажа продукции. Кулинарные изделия в буфеты отпускаются один раз за день и оформляются бланками заборных листов ф. № ОП-6, которые выдаются подотчетным лицам. По окончании смены все сведения производных таблиц, калькуляций, заборных листов объединяют и составляется «Отчет о движении продуктов и тары на кухне» (ф. № ОП-14), который является основным документом, подтверждающим расход сырья. Возврат нереализованной продукции из буфетов, мелкорозничной сети на производство (кухню) отражается в отдельной графе заборного листа.

В процессе производства продукции или обслуживания посетителей в общественном питании часто возникает лом, бой или утрата посуды и приборов, в таком случае оформляется ОП-8 «Акт о бое, ломе и утрате посуды и приборов».

Оплата труда работников предприятия – важная статья затрат, так как данная сфера ориентирована на обслуживание посетителей и возникает переработка нормы рабочего времени. Для учета затрат на оплату труда на производствах (кафе, столовых) ведется табель рабочего времени. Ежемесячно он сдается в бухгалтерию и, исходя из его данных, рассчитывается заработная плата работникам производства.

**3.3 Синтетический и аналитический учет затрат на производство**

**продукции в организации**

Хозяйственные операции на предприятии ведутся путем синтетического и аналитического учетов.

Издержки обращения и производства (без стоимости сырьевого набора блюд) учитываются в ООО «Гостиный двор» на счете 44 «Расходы на продажу».

Учет расходов на продажу продукции, товаров, работ и услуг осуществляется на счете 44 «Расходы на продажу».

На счете 44 «Расходы на продажу» отражаются следующие расходы:

- на перевозку товаров;

- оплату труда;

- аренду помещений;

- содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;

- на рекламу;

- представительские расходы;

- другие аналогичные по назначению расходы.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью в дебет счета 90 «Продажи».

Расходы, связанные с продажей продукции (за исключением транспортных, подлежащих распределению между проданной продукцией и остатком продукции на конец каждого месяца), ежемесячно в полной сумме списываются в дебет счета 90 «Продажи».

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и статьям расходов. Хозяйственные операции ООО «Гостиный двор» по счету 44 «Расходы на продажу» за 2014 г. представлены в таблице 3.1.

Таблица 3.1 - Регистрационный журнал хозяйственных операций

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспонди-рующие счета | | Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи | |
| дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | |
| Счет 44 «Расходы на продажу» Операции по дебету счета | | | | | | |
| 1 | Начислена амортизация по объектам основных средств | 126 446,37 | 44 | 02 | Ведомость начисления амортизации | |
| 2 | Списана стоимость сырья и материалов | 262 510,08 | 44 | 10-01 | Требование-накладная по материалам | |
| 3 | Списана стоимость прочих материалов | 8 447,00 | 44 | 10-06 | Требование-накладная | |
| 4 | Списана стоимость специальной одежды | 404 629, 57 | 44 | 10-11 | Требование-накладная | |
| 5 | Списаны товары по себестоимости | 420 116,82 | 44 | 41 | Требование-накладная | |
| 6 | На увеличение расходов на продажу списана стоимость использованной готовой продукции | 63 280,20 | 44 | 43 | Требование-накладная | |
| 7 | Осуществлен расчет с поставщиками и подрядчиками за оказанные услуги | 4 677 211,77 | 44 | 60 | Счет-фактура, акт выполненных работ | |
| 8 | Начислены налоги и сборы, включаемые в расходы на производство и продажу продукции, работ и услуг | 13 047,85 | 44 | 68 | Расчетная ведомость | |
| 9 | Начислен страховой взнос | 2 133 391,99 | 44 | 69 | Ведомость распределения заработной платы и отчислений на социальные нужды | |
| 10 | Начислен страх. взнос на фонд оплаты труда работникам, обеспечивающих процесс продаж, на страхование от несчастных случаев | 1 322 749,15 | 44 | 69-01 | Ведомость распределения заработной платы и отчислений на социальные нужды | |
| 11 | Начислена заработная плата работников, обеспечивающих процесс продаж | 6 198 092,84 | 44 | 70 | Расчетно-платежная ведомость | |
| 12 | Включены расходы на продажу, произведенные подотчетными лицами | 15 340, 00 | 44 | 71 | Авансовый отчет, командировочное удостоверение | |
| Продолжение таблицы 3.1 | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | |
| 13 | Списана недостача, превышающая нормы естественной убыли, виновное лицо по которой установлено | 13 442,00 | 44 | 73 | Описи товарно-материальных ценностей, сличительная ведомость | |
| 14 | Списаны комиссионные сборы, уплаченные посредникам | 1 083 921, 88 | 44 | 76 | Акт о выполненных работах | |
| 15 | Отражена сумма резерва на отпуска работникам | 621 896,18 | 44 | 96 | Расчетная ведомость | |
| Операции по кредиту счета | | | | | | |
| 16 | Списаны издержки обращения | 15 946 142,86 | 90-2 | 44 | | Бухгалтерская справка, расчет бухгалтерии по распределению расходов на продажу |

Стоимость сырьевого набора является важной составляющей общей совокупности издержек, но при планировании и учете к издержкам не относится. Стоимость сырья отражается обособленно, на счете 20 «Основное производство». Такое разграничение позволяет организовать систематический контроль, как за соблюдением издержек, так и за сохранностью сырья, находящегося в производстве (на кухне) в подотчете у материально ответственных лиц.

Особенностью ООО «Гостиный двор» является использование счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», применение которых не характерно для предприятий общественного питания (Приложение В).

На дебете счета 20 «Основное производство» отражается стоимость поступившего сырья на кухни предприятия (товары и полуфабрикаты, сырье), расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, потери от брака, а на кредите того же счета – стоимость сырья, списанного в расход, как использованного для производства проданной и отпущенной продукции. Сальдо по счету 20 «Основное производство» указывает стоимость нереализованной готовой продукции, остатка необработанного сырья, полуфабрикатов, находящихся на кухне.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, отчислений на социальные нужды и др. Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи» и др. Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется:

- по местам возникновения затрат;

- видам (статьям) затрат;

- видам выпускаемой продукции (работ, услуг).

Хозяйственные операции по счету 20 «Основное производство» в ООО «Гостиный двор» за 2014 г. представлены в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Регистрационный журнал хозяйственных операций по счету

20 «Основное производство»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | | Содержание хозяйственной операции | | Сумма, руб. | Корреспонди-рующие счета | | Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи |
| дебет | кредит |
| 1 | | 2 | | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Счет 20 «Основное производство»  Операции по дебету счета | | | | | | | |
| 1 | Начислена амортизация | | | 297 504,43 | 20 | 02 | Ведомости расчета и начисления амортизации по основным средствам |
| Продолжение таблицы 3.2 | | | | | | | |
| 1 | 2 | | | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 2 | Списаны расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства | | | 2 983 892,14 | 20 | 25 | Ведомость распределения общепроизводственных расходов |
| 3 | Списаны общехозяйственные расходы на основное производство | | | 14 326 063,18 | 20 | 26 | Ведомость распределения общехозяйственных расходов |
| 4 | Начислены взносы по социальному страхованию и обеспечению | | | 4 260 819,40 | 20 | 69 | Расчетно-платежная ведомость |
| 5 | Начислен страховой взнос на фонд оплаты труда работникам, обеспечивающих процесс производства, на обязательное страхование от несчастных случаев | | | 2 932 802,14 | 20 | 69-01 | Расчетно-платежная ведомость |
| 6 | Начислен страховой взнос на социальное страхование в Пенсионный фонд | | | 423 488,00 | 20 | 69-02 | Расчетно-платежная ведомость |
| 7 | Начислена заработная плата работникам основного производства | | | 13 694 633,64 | 20 | 70 | Расчетные ведомости, наряды |
| 8 | Включение задолженности страховым организациям в затраты основного производства | | | 484 862,00 | 20 | 76 | Договоры страхования, расчеты страховых платежей, бухгалтерские справки |
| 9 | Начислена сумма в резерв по оплате отпусков работникам | | | 1 995 651,62 | 20 | 96 | Расчетная ведомость |
| Операции по кредиту счета | | | | | | | |
| 10 | | Отражена фактическая себестоимость готовой продукции или обработанного материала, предназначенного для дальнейшей переработки | 13 845 826, 85 | | 43 | 20 | Ведомость выпуска готовой продукции, расчет бухгалтерии |
| 11 | | Списано сырье, израсходованное на реализованную продукцию | 82 036 366,62 | | 90-02 | 20 | Товарно-транспортные накладные, счета-фактуры |
| 12 | | Списаны работы (услуги) основного производства | 3 358,39 | | 91-02 | 20 | Акт выполненных работ |

Формирование информации о величине косвенных затрат в организациях общественного питания осуществляется на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и счете 26 «Общехозяйственные расходы».

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» собирается информация о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

-по содержанию и эксплуатации общепроизводственных машин и оборудования, используемых на предприятии;

-амортизационные отчисления и затраты на ремонт;

-на отопление, освещение и содержание помещений кухни, холодильников и пр.;

- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;

Общепроизводственные расходы отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» собирается информация о расходах для нужд управления организацией, не связанных с производством.

На счете могут быть отражены следующие расходы:

- административно-управленческие расходы;

-содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;

-амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье сметы, месту возникновения затрат и др.

По окончании процесса производства готовой продукции наступает стадия ее реализация, которая является завершающей цикл процесса кругооборота хозяйственных средств предприятия. В процессе реализации возмещаются затраты, связанные с производством готовой продукции.

Учет продажи собственной продукции и покупных товаров осуществляется в денежном выражении. На счете 90 «Продажи» отражается сумма товарооборота за рассматриваемый период и выявляется валовой доход столовых, кафе. По дебету субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» учитывается покупная стоимость товаров и сырья, израсходованных на приготовление проданной продукции, и покупная стоимость реализованных товаров, которые не подверглись кулинарной обработке. На субсчете 90-1 «Выручка» по кредиту указывается продажная стоимость реализованной и отпущенной продукции и покупных товаров. По дебету субсчету 90-3 «Налог на добавленную стоимость» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» начисляется НДС. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3 и кредитового оборота 90-1 определяется финансовый результат – прибыль или убыток от продаж за месяц. Данный финансовый результат ежемесячно списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счете 99 «Прибыли и убытки».

**3.4 Исчисление и анализ себестоимости продукции в организации**

Одним из важнейших разделов экономического анализа деятельности предприятия является изучение себестоимости производимой и реализуемой продукции.

Себестоимостью называется сумма затрат предприятия на производство и реализацию продукции. Уровень себестоимости связан с объемом и качеством продукции, использованием рабочего времени, сырья, материалов, оборудования, расходованием фонда оплаты труда и т.д. Себестоимость является основой определения цен на продукцию. Ее снижение приводит к увеличению суммы прибыли и уровня рентабельности. Чтобы добиваться снижения себестоимости, надо знать ее состав, структуру и факторы ее динамики.

В общественном питании продажная цена изделия исчисляется с помощью калькуляции. Калькулирование продажной цены происходит на основе нормативов, установленных в Сборниках рецептур.

Калькуляция (лат. Calculatio - исчисление) — это определение затрат в денежной форме на производство единицы или группы единиц изделий, или на отдельные виды производств.

В общественном питании используется принцип нормативной калькуляции – метод исчисления себестоимости, применяемый на предприятиях с массовым, серийным и мелкосерийным характером производства и в других производствах – т.е. расход сырья на определенное блюдо строго нормирован.

Обязательными условиями правильного применения нормативного метода калькуляции являются:

1.Калькуляция составляется в калькуляционных карточках установленной формы.

2.Перед составлением калькуляции устанавливается ассортимент выпускаемых блюд и их сырьевой набор, определяемый по сборникам рецептур.

Сборник рецептур регламентирует: нормы вложения сырья по массе брутто в граммах, отходы при первичной (холодной) обработке сырья в процентах к нормам брутто; нормы вложения продуктов по массе нетто (массе полуфабриката), потери при тепловой обработке в процентах к нормам нетто и массе полуфабриката; нормы выхода готовых изделий; массу продуктов в готовой продукции, массу (в граммах) каждого блюда в целом.

На предприятии используются следующие Сборники рецептур:

-Сборник рецептур блюд и кулинарных изделий для предприятий общественного питания. Часть I и II;

- Сборник рецептур блюд диетического питания;

-Сборник рецептур на торты, пирожные, кексы, рулеты, печенье, пряники, коврижки и сдобные булочные изделия;

-Сборник технологических нормативов по производству мучных кондитерских и булочных изделий;

-Сборник нормативных и технологических документов, регламентирующих производство кулинарной продукции;

- Сборник рецептур блюд национальных кухонь;

Также в ООО «Гостиный двор» разрабатываются главным технологом собственные уникальные стандарты и нормативы - технико-технологические карты (ТТК).

Калькуляция в общественном питании включает в себя:

1. Составление нормативной калькуляции по действующим на начало месяца нормам;

2. Выявление отклонений фактических затрат от действующих норм в момент их возникновения;

3. Учёт изменений действующих норм;

4.Отражение изменений действующих норм в нормативных калькуляциях.

В себестоимость готовых блюд включаются расходы, которые предприятие несет при их изготовлении - нормы естественной убыли. Нормы естественной убыли в сфере торговли и общественного питания утверждены приказом Минпромторга России от 01.03.2013 № 252 «Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания» [24].

На каждое блюдо в ООО «Гостиный двор» оформляется калькуляционная карточка. Образец карточки приведен в таблице 3.3.

В себестоимость продукции общественного питания включаются затраты основное и дополнительное сырье; транспортно-заготовительные расходы на основное и дополнительное сырье; вспомогательные материалы; топливо и энергия на технологические цели; заработная плата работников, занятых в производстве соответствующих видов продукции; отчисление на социальные нужды по установленным ставкам, занятых в производстве соответствующих видов продукции; и другие прямые расходы.

Таблица 3.3 - Калькуляционная карточка № 06733 на «Оладьи овощные»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Порядковый номер калькуляции,  дата утверждения | | | № 12  от «25» декабря 2015 г. | | | №  от « » г. | | |
| №  п/п | Наименование | Код | норма,  кг. | цена,  руб.  коп. | сумма,  руб.  коп. | норма,  кг. | цена,  руб.  коп. | сумма,  руб.  коп. |
| Продукты |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1 | Картофель |  | 0,22 | 26 | 5,72 |  |  |  |
| 2 | Морковь |  | 0,03 | 30 | 0,9 |  |  |  |
| 3 | Перец болгарский сладкий |  | 0,027 | 180 | 4,86 |  |  |  |
| 4 | Лук зеленый (перо) |  | 0,022 | 25 | 0,55 |  |  |  |
| 5 | Яйцо куриное |  | ½ шт | 55 | 5,5 |  |  |  |
| 6 | Мука пшеничная высшего сорта |  | 0,01 | 42 | 0,42 |  |  |  |
| 7 | Масло подсолнечное рафинированное |  | 0,01 | 49 | 0,49 |  |  |  |
| 8 | Перец черный молотый |  | 0,0003 | 14 | 0,0042 |  |  |  |
| 9 | Укроп (зелень) |  | 0,0008 | 26 | 0,021 |  |  |  |
| 10 | Соль поваренная |  | 0,0007 | 13 | 0,0091 |  |  |  |
| 11 | Сметана 20% |  | 0,04 | 39 | 1,56 |  |  |  |
| Общая стоимость сырьевого набора  на 100 блюд | | | Х | Х | 2003,43 |  |  |  |
| Наценка 250 %, руб.коп. | | | 5008,56 | | |  | | |
| Цена продажи блюда, руб.коп. | | | 70 | | |  | | |
| Выход одного блюда в готовом виде, гр. | | | 280 | | |  | | |
| Заведующий производством | |  | Глушкова О.В. | | | | | |
| Калькуляцию составил | | Хамидуллина А.Г. | | | | | |
| УТВЕРЖДАЮ  Руководитель организации | | Зыкова И.П. | | | | | |

При изменении цены хотя бы одного ингредиента или компонента, составляется новая калькуляция себестоимости блюда. Она записывается на этой же карточке, с правой стороны. Таким образом, в калькуляционную карточку включаются в качестве прямых затрат – стоимость сырья и продуктов, необходимого для приготовления блюда, а остальные элементы отражаются косвенно – через торговую наценку. Торговая наценка должна покрывать все издержки общественного питания, а также обеспечить получение прибыли.

Анализ себестоимости продукции, работ и услуг имеет важное значение. Он позволяет выяснить тенденции изменения данного показателя, выполнения плана по его уровню, определить влияние факторов на его прирост и на этой основе дать оценку работы предприятия по использованию возможностей и установить резервы снижения себестоимости продукции.

Объектами анализа себестоимости продукции являются следующие показатели: полная себестоимость товарной продукции в целом и по элементам затрат; затраты на рубль товарной продукции; себестоимость сравнимой товарной продукции; себестоимость отдельных изделий; отдельные элементы и статьи затрат.

Структура затрат организации ООО «Гостиный двор» по экономическим элементам (таблица 3.4) за 2014 год.

Таблица 3.4 - Структура затрат организации по экономическим элементам, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № наименование расходов | По плану | Удельный вес, % | По факту | Удельный вес, % | Измен. (план-факт) тыс. руб. | Измен. % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1.Материаль-ные затраты | 3435,8 | 14,8 | 3431,593 | 15,82 | 4,207 | -1,02 |
| 2.Затраты на оплату труда | 14120,05 | 60,8 | 13 694,633 | 63,14 | 425,417 | -2,34 |
| 3.Отчисления на социальные нужды | 5308,42 | 22,86 | 4 260,819 | 19,65 | 1047,601 | 3,21 |
| 4.Амортизация основных средств | 356,870 | 1,54 | 297,504 | 1,37 | 59,366 | 0,17 |
| 5.Прочие расходы | 3,425 | 0,01 | 3, 358 | 0,02 | 0,067 | -0,01 |
| Итого по элементам затрат | 23224,565 | 100 | 21687,907 | 100 | 1536,658 | - |

Как видно из таблицы 3.4, основную долю затрат составляют затраты по статье «затраты на оплату труда». Из таблицы 3.4 также видно, что в 2014 году затраты на выпуск продукции оказались ниже запланированных на 1536,658 тыс. руб. Все статьи затрат фактически оказались ниже плановых.

Структура затрат по элементам за 2013 год приведена в табл. 3.5.

Таблица 3.5 - Структура затрат по экономическим элементам в 2013 году, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № наименование расходов | По плану | Удельный вес, % | По факту | Удельный вес, % | Измен. (план-факт) тыс. руб. | Измен. % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1.Материаль-ные затраты | 620,15 | 9,2 | 675,586 | 9,63 | -55,436 | -0,43 |
| 2.Затраты на оплату труда | 5 980,250 | 88,66 | 6 198,092 | 88,33 | -217,842 | 0,33 |
| 3.Отчисления на социальные нужды | 13,015 | 0,19 | 13,047 | 0,19 | -0,032 | 0 |
| 4.Амортизация основных средств | 128,560 | 1,91 | 126,446 | 1,8 | 2,114 | 0,11 |
| 5.Прочие расходы | 3,230 | 0,05 | 3,560 | 0,05 | -0,33 | 0 |
| Итого по элементам затрат | 6745,205 | 100 | 7016,731 | 100 | -271,526 | - |

Как видно из таблицы 3.5, в структуре затрат по элементам в 2014 году произошли аналогичные изменения. Основную долю затрат также составляют затраты по статье «затраты на оплату труда».

Из таблицы 3.5 также видно, что в 2014 году затраты на выпуск продукции оказались выше запланированных на 271,526 тыс. руб.

**3.5 Рационализация учета затрат на производство и исчисления**

**себестоимости продукции**

В настоящее время общественное питание является одной из наиболее динамично развивающихся отраслей экономики. Повышение значимости общепита как социально востребованной и эффективной сферы деловой активности актуализирует продуктивные приемы и способы ведения учета, прежде всего в направлении производственной деятельности.

Постановка производственного учета на предприятиях общественного питания во многом обусловлена технологическими особенностями производства продукции. Однако, традиционное отнесение предприятий общественного питания к торговой отрасли, привело к игнорированию указанных особенностей. Это обстоятельство стало основной причиной отставания производственного учета на предприятиях исследуемой отрасли от современных требований управления микроэкономикой. Вопросам бухгалтерского учета затрат, калькулирования себестоимости продукции, формирования новых и совершенствования действующих методик ценообразования на предприятиях общественного питания и в современных экономических условиях придается незаслуженно мало внимания.

Важной и значительной статьей затрат является поставка сырья, продуктов, особенно в кризисный период, когда наблюдается рост цен, а предприятие нуждается в дорогостоящих продуктах.

В то время как калькулирование себестоимости продукции общественного питания формируется по плановой калькуляции. В данном случае уместно осуществлять калькулирование и по фактической калькуляции блюд, кулинарных изделий и напитков. Поступающее сначала на склады, а затем на производство, сырье подвергается физико-химическим изменениям: усушка, порча, бой и часто уже не соответствует заявленным требованиям. Ввиду того, что не все технологические процессы механизированы, возникает использование сырья и продуктов не по установленным нормам. В таких случаях, как правило, возникает остаток выданного по норме сырья. На предприятиях, где осуществляется слабый внутрипроизводственный контроль, имеют место кражи и хищения со стороны работников.

В данной ситуации необходимо по возможности усилить контроль на предприятии. Как правило, самым распространенным решением данной проблемы в общественном питании является установка камер видеонаблюдения.

В ООО «Гостиный двор» отсутствует видеонаблюдение, как на складах, так и на производствах. В то время как в организации трудятся свыше 200 человек по данным на 2016 г. Рационализация учета затрат на производство готовой продукции заключается в установке системы видеонаблюдения на производстве и складе, так как ежемесячно по результатам ревизии выявляются недостачи продуктов. Предполагается, что наблюдением будет заниматься отдел технического обеспечения. Таким образом, будет осуществляться контроль выдачи заведующим производством сырья и продуктов, а также предполагается снижение хищений. Помимо этого, руководитель предприятия сможет наблюдать за работой в организации, что также является плюсом, так как структурные подразделения (кафе, столовые, буфеты) расположены в разных частях завода и за его пределами.

В структуре ООО «Гостиный двор» имеется один центральный склад и 6 складов суточного хранения сырья (кафе «Авалон», кафе «Уют», столовая 15, столовая 26, кондитерский цех №1, кондитерский цех №2). Таким образом, необходимо установить 7 камер видеонаблюдения.

Установкой видеонаблюдения на предприятиях занимаются многие организации г.Ижевска и имеется возможность выбрать подходящий вариант. Проанализировав предложения организаций ООО «Видеоспецмонтаж», ООО «ВиДом», ООО «Охранные системы видеонаблюдения», ООО «Альбат», ООО «Системы безопасности и видеонаблюдения» (ООО «СБиВ»), выгодным является предложение в установке комплекта системы из 7 камер компании ООО «Видеоспецмонтаж». Состав и приблизительную стоимость установки сведем в таблицу 3.6.

Таблица 3.6 - Смета на комплект видеонаблюдения с монтажом

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование оборудования | Цена, руб. | Количество, шт. | Всего, руб. |
| 1 | Видеорегистратор RVi-R08LA | 8 499 | 1 | 8 499 |
| 2 | Жёсткий диск HDD SATA 500 ГБ | 5 325 | 1 | 5 325 |
| 3 | Монитор 17 дюймов | 5 500 | 1 | 5 500 |
| 4 | Купольная видеокамера HVD-5045 | 3 144 | 7 | 22 008 |
| 5 | Блок питания AT-12/15 | 660 | 1 | 660 |
| 6 | Разъем BNC | 28 | 14 | 392 |
| 7 | КВК-В-2 2х0,50 Кабель комбинированный | 16 | 105 | 1680 |
| 8 | Расходные материалы | 800 | 1 | 800 |
| 9 | Монтаж видеорегистратора | 1 500 | 1 | 1 500 |
| 10 | Монтаж видеокамеры | 1 500 | 7 | 10 500 |
| 11 | Прокладка кабеля (наружная прокладка) | 30 | 105 | 3 150 |
| **Итого:** |  | - | - | 60 014 |

Стоимость установки видеонаблюдения составит 60 014 руб., что является доступным для предприятия.

**4 АУДИТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

**ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ**

**4.1 Цели и задачи аудита учета затрат на производство продукции**

**в организации**

Целью аудита по учету затрат на производство продукции общественного питания является проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства, от которых в конечном итоге зависит уровень достоверности конечного результата от реализации произведенной продукции.

Основными задачами аудита для достижения указанной цели являются:

-проверка правильности отнесения расходов в состав затрат по производству и реализации продукции;

-оценка синтетического и аналитического учета включаемых в себестоимость затрат на производство;

-оценка полноты и правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности;

-проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с формированием себестоимости продукции в целях налогообложения;

-проверка правильности формирования себестоимости продукции по объектам калькулирования;

-проверка правильности проведения инвентаризации незавершенного производства и отражения в учете ее результатов.

Для решения вышеперечисленных задач аудитор в качестве источников информации использует:

-положение по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета;

-учетные регистры;

- акты о приемке выполненных работ, документы об оказании услуг;

- требования-накладные, лимитно-заборные карты, путевые листы;

- табели учета использования рабочего времени;

-расчетные ведомости, ведомости распределения, справки-расчеты распределения расходов будущих периодов;

**4.2 Планирование аудита учета затрат на производство продукции**

**в организации**

Планирование является начальным этапом проведения аудита и включает в себя разработку общего плана аудита, графиков и сроков проведения аудита, а также аудиторской программы, которая определяет последовательность осуществляемых процедур, необходимых для объективной оценки бухгалтерской отчетности организации.

Для определения стратегии аудиторской проверки, объема работ и подготовки программы целесообразно подготовить план проверки, который включает в себя:

-получение необходимой информации о процессе производства продукции на предприятии и состоянии бухгалтерского учета по счетам учета затрат на производство;

- определение содержания, времени проведения и объема контрольных процедур, подлежащих выполнению по этому счету;

- проверка правильности отражения в бухгалтерском и в налого­вом учете хозяйственных операций;

-установление достоверности финансовой отчетности данным первичного учета;

- выявление ошибок и расхождений между данными учета и отчетности;

- формулирование выводов и рекомендаций для заключения.

Разработка общего плана и программы аудита проводится на основе федерального правила (стандарта) № 3 от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» [25].

Проверке подлежат: затраты на сырье, продукты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, начисление амортизации основных средств.

В плане указываются потенциальные ошибки по счетам затрат на производство, какие доказательства необходимы для подтверждения достоверности записей по счетам и какие методы аудитор предполагает использовать для их сбора.

При этом аудитор может обсудить план аудиторской проверки с руководством и персоналом проверяемого объекта, что позволяет повысить действенность проводимого аудита и скоординировать аудиторские процедуры с деятельностью органов управления проверяемого объекта.

Планируя аудит, необходимо установить существенность – максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в бухгалтерской отчетности аудируемой организации и рассматриваться как несущественная, то есть не вводящая пользователей в заблуждение.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности перестает быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения. Рассчитаем уровень существенности для ООО «Гостиный двор» (таблица 4.1).

Таблица 4.1 - Определение уровня существенности ООО «Гостиный двор»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Суммовые значения базового показателя,  тыс. руб. | Доля, % | Значение для нахождения уровня существенности,  тыс. руб. |
| 1. Балансовая прибыль | 1102 | 5 | 55 |
| 2.Валовой объем реализации без НДС | 94308 | 2 | 1886 |
| 3. Валюта баланса | 14377 | 2 | 288 |
| 4. Сумма собственного капитала | 3727 | 10 | 373 |
| 5. Общие затраты | 96093 | 2 | 1922 |

Найдем среднее арифметическое значений для нахождения уровня существенности:

(55+1886+288+373+1922)/5 = 904,8 тыс. руб.

Подсчитываем наименьшее значение:

(904,8-55)/904,8 \*100 %= 93,9%

Подсчитываем наибольшее значение:

(1922-904,8)/904,8 \*100%= 112,4 %

Принимаем решение отбросить при дальнейших расчетах наибольшее и наименьшее значения, так как они сильно отличаются от среднего значения и находим новое среднее арифметическое число:

(1886+288+373)/3 = 849 тыс. руб.

Округлим данное значение до 850 тыс. руб.

Следовательно, уровень существенности составляет:

(850-849)/849\*100 =0,12 %

Уровень существенности невелик и находится в переделах 20%.

Важным элементом при планировании аудита является оценка аудиторского риска и определение информационной базы. Аудиторский риск – это оценка риска неэффективности предстоящей проверки аудитором, который в своем заключении сделал вывод о том, что бухгалтерская отчетность у клиента достоверна, в действительности же там возможны существенные ошибки и пропуски, не попавшие в поле зрения аудитора.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов:

- неотъемлемый риск;

- риск средств контроля;

- риск необнаружения.

Для анализа составляющих представим аудиторский риск в виде упрощенной предварительной модели по формуле (4.1):

АР = НР \* РК \* РН, (4.1)

где АР - аудиторский риск. Выражает меру готовности аудитора признать тот факт, что финансовая отчетность может содержать существенные ошибки после того, как уже завершен аудит и дано положительное аудиторское заключение;

НР – неотъемлемый (присущий) риск. Выражает вероятность существования ошибки, превышающей допустимую величину, до проверки системы внутрихозяйственного контроля;

РК - риск контроля. Выражает вероятность того, что существующая ошибка, превышающая допустимую величину, не будет ни предотвращена, ни обнаружена в системе внутрихозяйственного контроля;

РН - риск не обнаружения. Выражает вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры и подлежащие сбору доказательства не позволят обнаружить ошибки, превышающие допустимую величину [26,с.108].

Аудитор, проводящий проверку по данному объекту учета, должен иметь определенные знания в сфере общественного питания, например особенности производства видов продукции, специфика продаж и другие тонкости общественного питания. Кроме того, аудитор должен быть знаком с методикой калькулирования себестоимости блюд.

В соответствии с Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» [25] и № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [27] для разработки эффективного подхода к аудиту учета затрат на производство готовой продукции на стадии планирования производятся изучение и предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля клиента, которая подтверждается или корректируется в ходе проверки.Оценку СВК осуществляют путем тестирования на заранее подготовленные перечни вопросов, ответы на которые аудитор получает путем наблюдения, опроса сотрудников, просмотра и анализа информации, содержащейся в системной, первичной учетной и другой документации аудируемого лица.

Вопросник представлен в таблице 4.2.

Таблица 4.2 - Вопросник аудитора для проверки учёта затрат на производство

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Вопрос | Вариант ответа | | | Примечание |
| Нет ответа | Да | Нет |
| 1 | Имеет ли доступ к бланкам накладных, требованиям, нарядам, табелям, учетным листам кто-либо, кроме ответственных лиц? |  | + |  | - |
| 2 | Проверяются ли требования на сырье и табель рабочего времени после подготовки заведующим производством? |  | + |  | - |
| 3 | Проверяются еженедельные отчеты товарооборота, подготовленные заведующим производством? |  | + |  | - |
| 4 | В полном объеме заполняются приходные документы? |  |  | + | - |
| 5 | Готовят ли заявки на сырье, продукты и товары ответственные лица? |  | + |  | - |
| 6 | Проверяется ли расхождение между данными первичных документов на отпуск сырья, учета труда и производственных отчетов? |  | + |  | - |
| 7 | Учитываются ли расхождения между информацией отчетов о произведенной готовой продукции и проданной? |  | + |  | - |
| 8 | Правильно ли классифицируются затраты по элементам и по статьям затрат? |  | + |  | - |
| 9 | Выбран ли метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции? |  | + |  | - |
| 10 | Отвечает ли учет затрат принципу «временной определенности фактов»? |  | + |  | - |

По результатам опроса по вопроснику можно сделать следующие выводы: уровень организации и осуществления внутреннего контроля по вопросам исследования находится на среднем уровне. Основной недостаток внутрихозяйственного контроля – это отсутствие контроля за заполнением и ведением документации.

Для операций учета затрат на производство готовой продукции неотъемлемый риск можно оценить как высокий, т.к. имеется большая вероятность злоупотреблений (хищений, завышения себестоимости израсходованных материальных ресурсов и т.п.), ошибок в бухгалтерском учёте, неправильного оформления операций и др. Предположим, что неотъемлемый риск составляет 80%.

Из-за того, что на предприятии система внутрихозяйственного контроля имеет недочеты, предположим, что риск контроля составляет 60%.

Так как между внутрихозяйственным риском, риском средств контроля и риском не обнаружения существует обратная зависимость, то риск не обнаружения составляет 10%, т.е. предполагается, что риск не обнаружить существенные ошибки в документах при помощи процедур составляет 10%.

Таким образом, рассчитаем аудиторский риск:

АР = 0,8\*0,6\*0,1 = 0,048 = 4,8 %.

Приемлемый уровень аудиторского риска составил 4,8%. Большинство аудиторов считают, что величина приемлемого аудиторского риска не должна превышать 5%. Полученное значение не превышает 5%, следовательно, риск приемлемый.

По результатам тестирования и оценки аудиторского риска разрабатывается план и программа аудиторской проверки операций по учету затрат на производство готовой продукции. Общий план должен служить руководством при осуществлении программы аудита, заверяется подписью руководителя аудиторской организации и печатью аудиторской организации. Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности. Для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала клиента аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с руководством и персоналом клиента. При этом он несет ответственность за содержание общего плана, программы аудита. Общий план является описанием предполагаемого объема и порядка проведения проверки.

Представим общий план аудита ООО «Гостиный двор» в виде таблицы 4.3.

Таблица 4.3 – Общий план аудита ООО «Гостиный двор»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверяемая организация | | |  | ООО «Гостиный двор» |
| Период аудита | | |  | с 1.02.2016-14.02.2016 |
| Количество человеко-часов | | |  | 160 |
| Руководитель аудиторской группы | | |  | - |
| Состав аудиторской группы | | |  | - |
| Планируемый аудиторский риск, % | | |  | 4,8% |
| Планируемый уровень существенности, руб. | | |  | 850 000 |
| № | Планируемые виды  работ | Период  проведения | Исполнитель | Примечание |
| 1 | Общая оценка организации учета затрат и калькулирование себестоимости | 1.02.16 г. | - | - |
| 2 | Общая оценка организации достоверности формирования и обоснованности сводного учета затрат | с 2.02.16-3.02.16 г. | - | - |
| 3 | Первоначальная оценка систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство | с 4.02.16- 5.02.16 г. | - | - |
| 4 | Проверка правильности формирования резервов предстоящих расходов и платежей | с 8.02.16-9.02.16 г. | - | - |
| 5 | Проверка формирования расходов будущих периодов и правомерности их отнесения на себестоимость | 10.02.16 г. | - | - |
| 6 | Проверка обоснованности отнесения затрат на себестоимость продукции | с 11.02.16-12.02.16 г. | - | - |

Руководитель аудиторской организации

Руководитель аудиторской группы

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для реализации плана аудита.

Программа разрабатывается на основе действующего инструктивного материала и опыта, накопленного ревизующим органом. Программу утверждает начальник ревизующего органа или заказчика.

Программа проведения аудита учёта затрат на производство готовой продукции ООО «Гостиный двор» представлены в таблице 4.4.

Таблица 4.4 – Программа проведения аудита ООО «Гостиный двор»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверяемая организация | | | ООО «Гостиный двор» | | |
| Период аудита | | | с 1.02.2016-14.02.2016 | | |
| Количество человеко-часов | | | 160 | | |
| Руководитель аудиторской группы | | | - | | |
| Состав аудиторской группы | | | - | | |
| Планируемый аудиторский риск | | | 4,8% | | |
| Планируемый уровень существенности, руб. | | | 850 000 | | |
| № | Перечень аудиторских процедур по разделам аудита | Период проведения | Исполнитель | Рабочий  документ | Примечание |
| 1 | Проверка состава себестоимости продукции по калькуляционным статьям | с 1.02.16- 5.02.16 г. | - | Учетная политика | - |
| 2 | Правильность отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг): затрат на сырье, затрат на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизационных отчислений по основным средствам. | с 1.02.16- 5.02.16 г. | - | Учетная политика,  расчетно-платежные ведомости | - |
| 3 | Правильность определения учета незавершенного производства | с 1.02.16- 5.02.16 г. | - | Учетная политика, акты об изменении объемов НЗП | - |
| 4 | Правильность составления корреспонденций по счетам 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу» | с 1.02.16- 5.02.16 г. | - | Журналы-ордера по счетам 20,44 | - |
| 5 | Правильность калькулирования затрат по объектам учета | с 1.02.16- 5.02.16 г. | - | Журналы-ордера, Главная книга | - |
| 6 | Проверка данных регистров учета затрат на производство и сверка с Главной книгой | с 1.02.16- 5.02.16 г. | - | Журналы-ордера, Главная книга | - |
| Продолжение таблицы 4.4 | | | | | |
| № | Перечень аудиторских процедур по разделам аудита | Период проведения | Исполнитель | Рабочий  документ | Примечание |
| 7 | Оценка соблюдения выбранного метода учета затрат | с 1.02.16- 5.02.16 г. | - | Проверка документов | - |
| 8 | Проверка правильности разграничения производственных затрат по отчетным периодам | с 8.02.16-10.02.16 г. | - | Карточки по заказам, табели рабочего времени | - |
| 9 | Проверка правильности исчисления себестоимости продукции | с 8.02.16-10.02.16 г. | - | Карточки по заказам, ведомости учета затрат | - |
| 10 | Проверка правильности списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов | с 8.02.16-10.02.16 г. | - | Учетная политика, ведомости | - |
| 11 | Проверка качества оформления первичных документов, правомерности оценки и своевременности включения произведенных расходов в себестоимость | с 8.02.16-10.02.16 г. | - | Карточки по заказам, ведомости учета затрат | - |
| 12 | Правильность исчисления налога на добавленную стоимость | с 11.02.16-12.02.16 г. | - | Договора об оказании услуг подряда | - |
| 13 | Проверка правильности включения сумм амортизации по основным средствам в себестоимость | с 11.02.16-12.02.16 г. | - | Ведомость расчета амортизации, регистры по счету 02 | - |
| 14 | Проверка и правильность оформления и включения в себестоимость начисленной заработной платы | с 11.02.16-12.02.16 г. | - | Таблицы по распределению заработной платы, трудовые соглашения, приказы о должностных окладах | - |

Руководитель аудиторской организации

Руководитель аудиторской группы

После составления рабочей программы аудитор приступает к детальной проверке учета затрат на производство готовой продукции общественного питания на предприятии ООО «Гостиный двор».

Таким образом, составленная программа аудиторской проверки содержит перечень аудиторских процедур, которые были проведены для выявления ошибок и предложения рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета, а также методов, с помощью которых осуществлялась проверка и источники информации, проверенные в ходе выполнения аудиторских процедур.

**4.3 Приемы и способы проведения аудита учета затрат на производство продукции в организации**

Аудиторская проверка затрат на производство является трудоемким процессом в аудиторской деятельности. Поэтому аудиторы с целью установления сущности, законности, целесообразности и достоверности совершаемых хозяйственных операций могут использовать различные методические приемы проверки документов и регистров бухгалтерского учета.

При проверке затрат на производство продукции могут применяться следующие процедуры.

1. Инвентаризация. Используется при аудите незавершенного производства, сверке фактического наличия с данными учета.

2. Осмотр и обследование. Используется для подтверждения достоверности формирования себестоимости, т. е. для подтверждения момента фактического включения в ее состав тех или иных расходов производится осмотр и обследование технологических цепочек и производственных участков.

3. Наблюдение. Используется для подтверждения фактического состава материальных расходов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), при наблюдении за технологическим процессом изготовления.

4. Контрольные замеры. Проверяется фактический объем израсходованных материалов, сырья, трудовых ресурсов и т. д.

5. Технологический контроль. Осуществляется для подтверждения достоверности включения материалов, сырья по объемам и по времени в состав готовой продукции или незавершенного производства.

6. Лабораторный контроль. Производится проверка на соответствие свойств израсходованных материалов установленным нормам и требованиям.

7. Аналитические процедуры. Производится сравнение отраженных в учете расходов с плановыми, нормативными данными за аналогичные периоды.

8. Опрос. Используется для получения альтернативных данных, подтверждающих или опровергающих проверяемые факты.

9. Подтверждение. Осуществляются встречные проверки, используемые, к примеру, для получения данных о фактически выполненных работах, оказанных услугах третьими лицами.

10. Просмотр документов.

11. Сравнение документов [28,с.45].

Последовательность работ при проведении аудиторской проверки учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) можно разделить на 3 этапа: ознакомительный, основной, заключительный.

До начала проведения документальной проверки аудитор обязан изучить организационные и технологические особенности данной деятельности субъекта, определить специализацию, масштабы и структуру производственной деятельности. На ознакомительном этапе аудитором рассматриваются вопросы, связанные с проверкой наличия приказов, договоров, учетной политики предприятия.

На основном этапе проводится проработка вопросов, включенных в общую программу аудита.

Методика аудиторской проверки учёта затрат на производство может включать в себя:

1) проверка обоснованности использования методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);

2) проверка правильности включения расходов в состав затрат на производство;

3) проверка учёта затрат по статьям калькуляции;

4) проверка сводного учёта затрат на производство и отчётности.

Источниками информации для проведения аудита учета затрат на производство продукции являются:

1. Положение приказа по учетной политике, касающиеся следующих вопросов:

1) способов списания общехозяйственных расходов:

- на счет 90 «Продажи»;

- на счета затрат;

2) способов распределения общепроизводственных расходов;

3) способов учета и распределения общехозяйственных расходов;

4) способов определения затрат в незавершенном производстве;

5) рабочего плана счетов в отношении используемых счетов затрат;

6) перечня резервов предстоящих расходов и платежей и порядка отнесения на расходы создаваемых резервов;

7) перечня расходов будущих периодов и сроков их погашения;

8) схемы учета затрат в отношении использования полуфабрикатного или бесполуфабрикатного варианта учета затрат на производство;

9) других вопросов, обусловленных спецификой отрасли, в которой функционирует аудируемое лицо;

2. Формы финансовой (бухгалтерской) отчетности:

-Бухгалтерского баланса (остатки незавершенного производства);

-Отчет о финансовых результатах;

-Приложения к балансу (расходы по обычным видам деятельности);

3.Учетные регистры аналитического и синтетического учета:

- карточки (ведомости) по заказам;

-разработочные таблицы (по распределению заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств, нематериальных активов);

-ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов; расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;

-листки-расшифровки, справки–расчеты о распределении расходов будущих периодов;

-акты (ведомости) инвентаризации незавершенного производства; ведомости сводного учета затрат на производство;

-учетные регистры (журналы-ордера, ведомости) по счетам 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи», 96 «Резервы предстоящих расходов» и др., Главная книга и др.

На основании данных положений проведем проверку в ООО «Гостиный двор».

**4.4 Оформление и оценка результатов аудита учета затрат на производство продукции в организации**

На завершающем этапе аудиторской проверки осуществляется анализ выполнения программы аудита, классификация выявленных ошибок и нарушений, обобщение и оформление результатов проверки, формулируются виды оговорок по учету затрат на производство продукции. Аудитором на стадии завершения аудита аналитические процедуры подлежат отражению в рабочих документах.

В итоговых рабочих документах аудитора отражаются:

-причины нарушений операций по учету затрат на производство продукции общественного питания и как следствие нарушение норм налогового законодательства по налогу на прибыль;

-налоговые последствия этих нарушений для аудируемого субъекта;

-практические рекомендации по устранению негативных последствий выявленных нарушений.

Хозяйственная деятельность на предприятиях общественного питания основана на процессах приобретения, хранения и продажи товаров, а также выпуска собственной продукции. Поэтому к особенностям бухгалтерского учета относят отражение операций в торговле и производстве, что должно быть учтено при аудите.

В ООО «Гостиный двор» ежедневно заполняются различные первичные документы, на основании которых делаются дальнейшие записи и ведется учет. Поэтому необходимо проверить правильность, своевременность и достоверность документов. Были выборочно проверены накладные на сырье и отпуск изделий с кухни (таблица 4.5).

Таблица 4.5 - Сводка нарушений, выявленных в результате проверки

первичных учетных документов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Виды нарушений, выявленных в документах | Наименование документа, по которому выявлено нарушение | Дата (период) составления документа | Номер документа |
| Отсутствует подпись заведующего производством | Накладной на отпуск изделий с кухни в буфеты | 13.02.2016 г. | № 120 н |
| Арифметические ошибки | Накладная на отпуск сырья со склада | 5.02.2016 г. | № 202 |

В результате проверки были выявлены ошибки.

Проведем проверку состава себестоимости продукции по калькуляционным статьям. На предприятии состав себестоимости калькуляционных статей утверждается в учетной политике организации. Таким образом, оценим полноту и соблюдение включения всех статей в себестоимость продукции общественного питания (таблица 4.6).

Таблица 4.6 – Проверка состава себестоимости продукции по калькуляционным статьям

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| В Учетной политике организации | Фактический состав себестоимости | Расхождения |
| Основное и дополнительное сырье | Основное и дополнительное сырье | - |
| Затраты на оплату труда | Затраты на оплату труда | - |
| Транспортные расходы | Транспортные расходы | - |
| Отчисления по социальному страхованию и обеспечению | Отчисления по социальному страхованию и обеспечению | - |
| Амортизация основных фондов | Амортизация основных фондов | - |
| Общепроизводственные расходы | Общепроизводственные расходы | - |
| Расходы на продажу | Расходы на продажу | - |
| Прочие расходы | Прочие расходы | - |

Предприятие придерживается Учетной политики, нарушений не наблюдается. Выбранный метод учета затрат (система учет полных затрат) соблюдается в ООО «Гостиный двор».

Часто возникает на предприятиях общественного питания ситуация, когда отпущенные со склада на производство продукты и сырье, приходят в недостатке, в то время как по документам значится другое. На предприятии была осуществлена проверка полноты отпуска сырья в течение недели на одно из производств, по результатам которого нарушений не было выявлено. Результаты представлены в таблице 4.7.

Таблица 4.7 - Проверка полноты отпуска сырья в производство

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | По накладным на  отпуск сырья | По производственному отчету | Отклонения,  (+, -) | Примечания |
| 1.02 | 56033 | 56033 | - | - |
| 2.02 | 38000 | 38000 | - | - |
| 3.02 | 20130 | 20130 | - | - |
| 4.02 | 16420 | 16420 | - | - |
| 5.02 | 18760 | 18760 | - | - |

В бухгалтерском учете на предприятиях общественного питания издержки обращения и производства (перевозка товаров, оплата труда, содержание зданий, аренда помещений, реклама), без стоимости сырьевого набора учитываются на счете 44 «Расходы на продажу», а на счете 20 «Основное производство» - стоимость сырьевого набора. Таким образом, ведется разграничение, поэтому проверим соблюдение данного условия на предприятии (таблица 4.8).

Таблица 4.8 - Правильность составления корреспонденций по счету 20

«Основное производство»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | № документа | Сумма, руб. | Отражено в отчете | | |
| Дт | Кт | Сумма, руб. |
| 1 | Поступило сырье из кладовой на производство | Накладная на отпуск № 125 от 2.02.2016 г. | 45 258 | 20 | 41 | 45 258 |
| Продолжение таблицы 4.8 | | | | | | |
| № п/п | Содержание операции | № документа | Сумма, руб. | Отражено в отчете | | |
| Дт | Кт | Сумма, руб. |
| 2 | Списано сырье, израсходованное на приготовление реализованной продукции | Акт на списание № 220 от 4.02.2016 г. | 45 258 | 90 | 20 | 45 258 |

На счете 44 «Расходы на продажу» отражаются издержки обращения. Осуществим выборочную проверку отражения расходов на продажу на счете 44 «Расчеты на продажу» в ООО «Гостиный двор» (таблица 4.9).

Таблица 4.9 - Правильность составления корреспонденций по счету 44 «Расходы на продажу»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | № документа | Сумма, руб. | Отражено в отчете | | |
| Дт | Кт | Сумма, руб. |
| 1 | Начислена заработная плата работникам, обеспечивающих реализацию продукции | Ведомость  № 45 | 220 564 | 44 | 70 | 220 564 |
| 2 | Отражены расходы на рекламу | Акт выполненных работ № 15 | 120 660 | 44 | 60 | 120 660 |

Была выборочно проверена правильность отнесения на себестоимость продукции затрат на сырье, затрат на оплату труда, расходов на рекламу. В результате проведенной проверки выявлены незначительное замечание - первичные документы оформляются неполно.

Результаты проведения аудита по учету затрат на производство продукции находят свое отражение в «Письменной информации (отчете) по аудиту финансовой отчетности» или в отдельном документе.

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Целью выпускной квалификационной работы было изучение учета и аудита затрат на производство готовой продукции общественного питания в ООО «Гостиный двор» г.Ижевска. Для достижения поставленной цели в выпускной квалификационной работе выполнены следующие задачи:

-рассмотрены теоретические основы учета и аудита затрат на производство продукции общественного питания;

-дана оценка состояния экономики изучаемой организации, а так же состояния ее системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

-проанализировано ведение учета затрат на производство готовой продукции на предприятии;

- изучен порядок аудита учета затрат на производство готовой продукции;

-предложены пути рационализации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Как показало изучение литературы и обобщение методологии и практики, на современном этапе учет затрат на производство готовой продукции в общественном питании является актуальной и до конца не изученной темой.

Изучив мнения ученых и практиков по проблемам учета и аудита затрат на производство продукции в общественном питании можно сделать выводы о том, что вопрос требует определения более конкретных путей по снижению себестоимости продукции. Наиболее актуальные вопросы учета и аудита затрат на производство продукции рассмотрены в работах Николаевой Г.А., Сергеевой Т.С. [29], Митюковой Э.С. [30], Алборова Р.А. [26].

Основным видом деятельности ООО «Гостиный двор» является производство и оказание услуг общественного питания.

В целом за период 2012-2014 гг. наблюдается положительная динамика в организации: повысился уровень рентабельности деятельности, увеличился объем произведенной продукции и чистая прибыль.

К положительным изменениям за анализируемый период следует отнести рост следующих показателей:

-увеличились показатели рентабельности к концу 2014 года по сравнению с 2012 г.:

-рентабельность совокупного капитала (активов) 2,13%;

-рентабельность собственного капитала 138,67%;

-рентабельность внеоборотных активов 96,71%;

-рентабельность оборотных активов 9,94%.

Анализ коэффициентов финансовой устойчивости позволил сделать вывод о том, что в организации наблюдается низкий уровень финансовой устойчивости.

Анализируя движение денежных потоков можно сделать вывод о том, что поступление и расходование денежных средств в 2014 году по сравнению с 2012 годом возросло. Значительная часть денежных средств находится в текущей деятельности.

Бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией как самостоятельным структурным подразделением под руководством главного бухгалтера. Бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной форме учета с применением компьютерной программы «1С». Организация использует типовые формы первичных документов, утвержденные Госкомстатом России и содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Формы, не содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утверждаются директором отдельными приказами.

Система внутрихозяйственного контроля организована на среднем уровне.

Учет затрат на производство на ООО «Гостиный двор» осуществляется по системе учета полных затрат. Преимуществами данной системы является исчисление себестоимости и рентабельности отдельных видов продукции, исчисление полной себестоимости готовой продукции, запасов готовой продукции на складе и незавершенного производства, возможность применения для расчета цены за единицу продукции.

На счете 20 «Основное производство» отражают только стоимость продуктов питания, использованных для изготовления продукции, все остальные расходы (издержки обращения) учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». По дебету счета накапливаются все суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции. Также для учета косвенных расходов, связанных с управлением и обслуживанием производства, применяются счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», которые не характерны для использования в сфере общественного питания.

Произведенные затраты группируют и учитывают по производствам. Затраты на остатки незавершенного производства на конец месяца определяют на основе инвентаризации по нормативной себестоимости соответствующего цеха. Себестоимость единицы готовой продукции калькулируют на основе норм затрат из Сборников рецептур, и составляют калькуляционную карточку на каждое блюдо.

В качестве предложений по совершенствованию учета затрат на производство предлагается установить видеонаблюдение на складах во избежание хищений, тем самым снизить расход сырья, продуктов. Стоимость установки системы видеонаблюдения составит 60 014 руб.

Целью аудита по учету затрат на производство продукции общественного питания является проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства, от которых в конечном итоге зависит уровень достоверности конечного результата от реализации произведенной продукции.

Таким образом, при проверке учета затрат на производство продукции решается комплекс задач, связанных с исследованием законности, целесообразности, полноты и своевременности осуществления учета затрат на производство продукции для подтверждения достоверности и реальности оценки готовой продукции в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторская проверка деятельности организации проводилась в соответствии Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008 [9].

Для оценки эффективности системы внутреннего контроля ООО «Гостиный двор» был разработан перечень вопросов, по результатам которого контроль находится на среднем уровне. Разработан план и программа аудита затрат на производство готовой продукции.

В работе определили уровень существенности, тем самым нашли предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности. Полученная величина составила 850 000 руб. Аудиторский риск в ходе расчетов составил 4,8%. Таковой является вероятность существенных ошибок и пропусков, оставшихся незамеченными при выводе о достоверности бухгалтерской отчетности аудитором. Данное значение находится в рамках нормы.

По результатам аудита учета затрат на производство обнаружилось, что система внутреннего контроля и учета организована на среднем уровне. Проверка проводилась выборочным методом с использованием следующих документов: учетные регистры (анализ счетов 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи» и т.д.), «Бухгалтерский баланс», «Отчет о финансовых результатах» и др. Установлена неправильность оформления некоторых первичных документов.

В ходе проверки установлено, что бухгалтерский учет затрат на производство продукции в ООО «Гостиный двор» организован в соответствии с приказом об учетной политике, Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкцией по его применению, Положениями по бухгалтерскому учету, и др.

Выявлены нарушения в заполнении первичных документов: накладной на отпуск изделий с кухни в буфеты, накладной на отпуск сырья со склада.

Рекомендации по устранению выявленных в ходе аудита недостатков:

- усилить контроль за правильностью заполнения первичных документов по учету затрат на производство;

- своевременно отражать в учете излишки или недостачи выявленные при инвентаризации незавершенного производства;

- необходимо проверить всю первичную документацию: указаны ли все реквизиты, подписи, а также печати. В случае отсутствия последнего, затребовать от поставщиков и подрядчиков устранения выявленных недостатков путем заполнения данных реквизитов или предоставления дубликатов данных первичных расчетных документов.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. ГОСТ 31985-2013 «Услуги общественного питания. Термины и определения»
2. Петрова Ю.А. Экономика предприятия/ Ю.А. Петрова.- М.: Изд-во: Аллель, 2010.- 64 с.
3. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник/ Н.П. Кондраков.- М.: ИНФРА-М, 2007.-592 с.
5. Черных И.Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник/ И.Н. Черных, М.Н. Юдина.- М.: Кнорус, 2006.- 296 с.
6. Золотухина А.Д. Аудит и финансовый анализ. [Электронный ресурс].- Режим доступа: http://www.auditfin.com/fin/2009/2/zolotuhina/zolotuhina%20.pdf
7. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова.- М.: Финансы и статистика, 2000.- 416 с.
8. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер./ М.А. Вахрушина - М.: ИКФ Омега- Л; Высш. шк., 2002.- 528 с.
9. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2015)
10. Налетова И. А. Аудит: Учебник/ И.А. Налетова, Т.Е. Слободчикова.- М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005.- 176с.
11. Подольский В. И. Аудит: Учебник / В. И. Подольский, А. А. Савин. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2011. - 605 с.
12. Анисов А.А. Анализ хозяйственной деятельности предприятий общественного питания. Учебник для техникумов общественного питания/ А.А. Анисова.- М.: Госторгиздат, Управления изд. и полиграфии, 2007.
13. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита: Учебник/ Н.П. Барышников. - М.: Филин. Релант, 2000.- 626 с.
14. Илинзер Д.И. Бухгалтерский учет в общественном питании/ Д.И. Илинзер. – М.: Экономика, 2004.
15. Менделевич A.M. Бухгалтерский учёт. Учебное пособие/А.М. Менделевич. – Ростов-на-Дону. Феникс, 2006.
16. Морозова Л.Л. Теория бухгалтерского учета: Учебник./ Л.Л. Морозова. -М.: ЮНИТИ, 2004.
17. Скобара В.В. Аудит: учеб. для вузов / под ред. В. В. Скобара. - М.: Просвещение. - 479 с., 2005
18. Санин К.В. Бухгалтерский учет: учебное пособие/ К.В. Санин, В.К. Санин.- СПб.: СПб ГУИТМО, 2005.- 141с.
19. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете»
20. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»
21. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01»
22. Приказ Минфин РФ от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» разделом 6 «Учет материалов на складах»
23. Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов»
24. Приказ Минпромторг России от 01.03.2013 № 252 «Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания»
25. Федеральные правила (стандарт) № 3 от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»
26. Алборов Р.А., Аудит в организациях промышленности и АПК: Учебное пособие/ Р.А. Алборов.- 3-е изд., перераб. и доп.- М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003.- 464 с.
27. Федеральные правила (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»
28. Бычкова С.М. Бухгалтерское дело/ С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова. -М.: Эксмо, 2008.-336 с.
29. Николаева Г.А. Бухгалтерский учет в общественном питании/ Г.А. Николаева, Т.С. Сергеева - М.: Л-Приор, 2011.- 256 с.
30. Митюкова Э.С. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг общественного питания: Учеб. пособие/ Э.С. Митюкова.- М.: Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона», 2014. 8 с.