**ОГЛАВЛЕНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА 1 Теоретические основы организации управленческого учета себестоимости на предприятии

1.1 Сущность управленческого учета и особенности его организации

1.2 Затраты как объект учета: определение, поведение и классификация

1.3 Методы калькулирования себестоимости в управленческом учете

ГЛАВА 2 Методические основы управленческого учета и калькулирования себестоимости в издательско-полиграфической деятельности

2.1 Особенности производственного (технологического) процесса в полиграфической деятельности

2.2 Позаказный метод калькулирования себестоимости продукции как основа управленческого учета затрат в издательской деятельности

2.3 Учетные записи калькулирования себестоимости при позаказном методе

ГЛАВА 3 Организация управленческого учета затрат на материалах ООО «Типография №1»

3.1 Краткая организационно – экономическая характеристика деятельности ООО «Типография №1»

3.2 Организация учета затрат и калькулирования себестоимости позаказным методом

3.3 Рекомендации по совершенствованию управленческого учета на предприятии

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

ПРИЛОЖЕНИЕ А Бухгалтерский баланс ООО «Типография №1»

ПРИЛОЖЕНИЕ Б Отчет о прибылях и убытках

ПРИЛОЖЕНИЕ В Договор подряда

ПРИЛОЖЕНИЕ Г Заказ

ПРИЛОЖЕНИЕ Д Приходный ордер

ПРИЛОЖЕНИЕ Е Требование-накладная

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж Накладная на передачу готовой продукции

ПРИЛОЖЕНИЕ И Товарная накладная

**ВВЕДЕНИЕ**

Издательско-полиграфическая деятельность в современных условиях представляет собой подготовку и выпуск печатных изданий любого вида. К которым относятся газеты, книги, журналы, брошюры, альбомы, плакаты, буклет и иные изделия полиграфического производства независимо от тиража и способа изготовления, предназначенные для передачи содержащейся в нем информации.

В современных условиях управленческий учет через свои функции выступает в качестве основного информационного фундамента управления внутренней деятельностью издательско – полиграфического предприятия, его стратегией и тактикой. Основное его назначение – это формирования информации для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений. Тактика управленческого учета включает организацию, учет, контроль, мотивацию, анализ и регулирование ранее принятых решений, а также ответственность за их исполнение.

Управленческий учет – новая комплексная отрасль экономических знаний. В этом его большое преимущество, так как именно на стыках наук, при использовании разных научных методов происходят существенные прорывы к новым знаниям и технологиям. Оценить же по достоинству возможности управленческого учета могут производители, работающие в условиях реального рыночного хозяйства [36]. При формировании системы управленческого учета, способной удовлетворять потребности менеджеров всех уровней управления предприятием, необходимо прежде всего классифицировать все основные затраты, производимые в процессе осуществления хозяйственной деятельности.

Предметом управленческого учета являются планирование, учет, анализ, контроль деятельности центров ответственности, необходимые для повышения эффективности функционирования организации.

Метод управления затратами представляет собой по своей сущности управление деятельностью предприятия, так как охватывает все стороны происходящих производственных процессов. Соответственно, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции – важнейшая часть управленческого учета. Себестоимость производства единицы продукции служит базой для принятия большинства управленческих решений. При этом состав и величина себестоимости определяются затратами, которые ее формируют [28].

Теоретической основой управленческого учета является законодательная база бухгалтерского учета, представленная законодательными и нормативными актами на уровне государства.

В настоящее время в силу объективных трудностей сложность постановки учета затрат приводит к тому, что на большинстве полиграфических предприятий он сводится к оценке фактических затрат посредством формирования себестоимости в разрезе калькуляционных статей. Практически в отрасли сложилась практика управления затратами на основе усреднения стоимости заказа, что создает проблемы точного учета производственных затрат при выполнении конкретных заказов; не позволяет создать грамотную ценовую политику и выстроить на этой основе взаимовыгодные отношения с заказчиком. По мнению руководителей полиграфических предприятий, данный подход к учету затрат снижает эффективность деятельности предприятия и его инвестиционную привлекательность, так как сложившаяся система не позволяет в полной мере учесть степень технологической сложности заказа, наличие ручных операций, неравномерность загрузки оборудования и др.

Исходя из этого, целью дипломной работы является изучение методики и порядка управленческого учета затрат в издательско-полиграфической деятельности.

Для достижения поставленной цели в данной работе были поставлены следующие задачи:

– определить сущности управленческого учета;

– рассмотреть классификации затрат;

– определить себестоимости и методов калькулирования, раскрыть методы учета затрат и калькулирования себестоимости;

– изучить особенности технологического процесса в полиграфической деятельности;

– рассмотреть особенности применения позаказного метода калькулирования себестоимости в издательской деятельности;

– изучить порядок учетных записей при калькулировании себестоимости;

– организация учета затрат и калькулирования себестоимости позаказным методом в полиграфической деятельности;

– предложить рекомендации по усовершенствованию управленческого учета на исследуемом объекте.

Дипломная работа выполнена на материалах ООО «Типография №1», действующего на основании Устава, в соответствии с которым основным видом деятельности является полиграфическая деятельность.

**ГЛАВА 1 Теоретические основы организации управленческого учета себестоимости на предприятии**

**1.1 Сущность управленческого учета и особенности его организации**

Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью. Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций. Управленческий учет является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета.

Предметом бухгалтерского управленческого учета являются планирование, учет, анализ, контроль и мотивация деятельности сегментов бизнеса (центров ответственности), направленные на соизмерение доходов с расходами по отдельным сегментам и оптимизацию этого соотношения с целью повышения эффективности функционирования организации в целом.

В управленческом учете под центром ответственности понимают структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса, – показатель, определяемый для данного подразделения руководством [5, c. 14–15].

Независимо от размеров структурного подразделения в управленческом учете выделяют четыре типа центров ответственности [5, c. 16]:

– центры затрат;

– центры доходов;

– центры прибыли;

– центры инвестиций.

В основе этой классификации лежит критерий финансовой ответственности их руководителей, определяемый широтой предоставленных им полномочий и полнотой возложенной на них ответственности.

В первую очередь рассмотрим такой сегмента предприятия, как центр затрат. Его руководитель обладает наименьшими управленческими полномочиями и поэтому несет минимальную ответственность за полученные результаты. Он отвечает лишь за произведенные затраты. Система управленческого учета нацелена в этом случае лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности. Результаты деятельности центра ответственности (объем произведенной продукции, оказание услуг, выполненных работ) не учитываются, тем более что во многих случаях измерять их либо невозможно, либо не нужно.

Другими словами, центром затрат является то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовывать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования [5, c. 16–17]. Следующий сегмент – это центр доходов, менеджер которого отвечает за получение доходов, но не несет ответственности за расходы. Примером может послужить отдел оптовых продаж торговой организации, отдел распространения в издательстве и т.д. Деятельность руководителей подобных подразделений обычно оценивается на основе заработанных ими доходов, поэтому задачей управленческого учета в данном случае будет фиксация результатов деятельности центра ответственности на выходе.

Это, однако, не означает, что в подразделении отсутствуют расходы. Любой центр доходов, даже самый малый, несет затраты. В системе управленческого учета он квалифицируется как центр доходов потому, что администрация организации по каким – либо причинам принимает решение не возлагать на менеджера ответственность за затраты его подразделения.

Однако для того, чтобы выжить в конкурентной борьбе, предприятию недостаточно управлять затратами – оно должно получать прибыль, а прибыль не является целью менеджеров центров затрат и доходов. Поэтому на предприятиях в странах с развитой рыночной экономикой наиболее часто применяются центры прибыли и инвестиций [5, c. 18–19].

Центр прибыли – это сегмент, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения. Менеджер центра прибыли принимает решения по количеству потребляемых ресурсов ожидаемой выручки. Критерием оценки деятельности такого центра ответственности служит размер полученной прибыли. Поэтому управленческий учет должен представить информацию о стоимости издержек на входе в центр ответственности, о затратах внутри этого центра, а также о результатах деятельности сегмента на выходе.

Целью центра прибыли является получение максимальной прибыли путем оптимального сочетания параметров вкладываемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены. Менеджеры центров прибыли, в отличие от руководителей центров затрат, не заинтересованы в снижении качества продукции, так как это сокращает доходы, а следовательно, и прибыль – показатель, по которому оценивается эффективность их работы [5, c. 19–20].

При всех своих преимуществах центры прибыли не заинтересованы в рачительном использовании выделенных им инвестиций. Этого недостатка лишены центры инвестиций – сегменты предприятия, чьи менеджеры не только контролируют расходы и доходы своих подразделений, но и следят за эффективностью использования инвестированных в них средств. Руководители центров инвестиций, в сравнении со всеми вышеизложенными центрами ответственности, обладают наибольшими полномочиями в руководстве и, следовательно, несут наивысшую ответственность за принимаемые решения.

Следовательно, можно отметить, что сегменты расположены в последовательности возрастания степени ответственности руководителей за результаты хозяйствования, что в свою очередь, предполагает делегирование им большей самостоятельности в принятии управленческих решений [5, c. 21].

Объектами управленческого учета являются доходы, расходы и результаты сегментов бизнеса (центров ответственности). При этом под сегментом бизнеса понимается какая-либо его часть, выделенная по соответствующим признакам. Сегментарный учет можно определить как систему сбора, отражения и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений организации[5, c. 25].

Управленческий учет имеет целью зафиксировать стоимость ресурсов, потребленных данным сегментом на входе, и достигнутый результат на выходе. На базе сегментарного учета строится система управленческого контроля предприятия. Данные сегментарного учета удовлетворяют информационные потребности внутрифирменного управления, позволяют контролировать затраты на разных уровнях управления, составлять сегментарную отчетность. Анализируя последнюю, можно судить об эффективности функционирования того или иного структурного подразделения организации. Кроме того, основываясь на информации сегментарного учета и отчетности, администрация предприятия может принимать различные управленческие решения, например, о целесообразности разукрупнения (децентрализации) бизнеса [5, c. 26].

Из рисунка 1.1 видно, что информация, собранная и обобщенная в системе сегментарного учета, доводится до заинтересованных пользователей в форме сегментарной отчетности, т.е. сформированной по отдельным центрам ответственности организации. Порядок ведения сегментарного учета и составления центрами ответственности отчетности определяется организацией самостоятельно, и во многом зависит от организационной структуры предприятия.

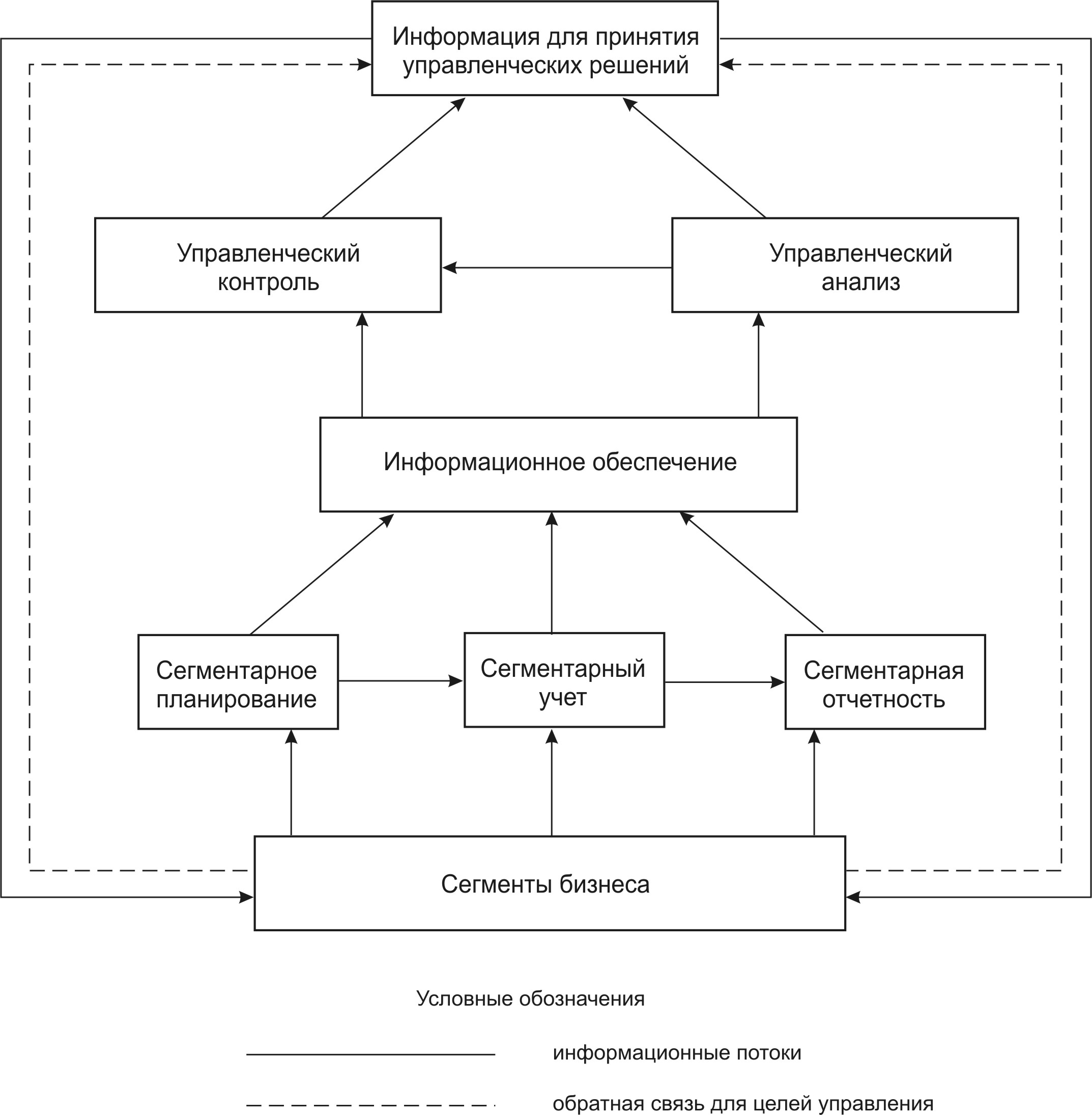


Рисунок 1.1 – Модель системы управленческого учета коммерческой организации

Важнейшей задачей бухгалтерского управленческого учета является калькулирование. На базе выполненных расчетов в системе управленческого учета можно просчитывать различные альтернативные варианты решения одной задачи, выбирать из них оптимальный и оперативно принимать эффективные управленческие решения [5, c. 29].

Способность различных приемов и способов, посредством которых объекты управленческого учета отражаются в информационной системе предприятия, называют методом управленческого учета.

Центральный элемент метода бухгалтерского учета – калькулирование – получает в управленческом учете новое содержание, которое можно определить следующим образом: «разная себестоимость для разных целей». Управленческая себестоимость – не всегда является фактической и не всегда полной. Иногда в калькуляционные расчеты включаются все производственные расходы, иногда – все переменные (как производственного, так и непроизводственного характера); в ряде ситуаций принимаются во внимание вмененные (воображаемые) затраты [5, c. 31].

Характеристика информации, предоставляемой бухгалтерским управленческим учетом: информация *–* это сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах, т.е. все то, что расширяет представление об объекте исследования. Целью бухгалтерского управленческого учета является обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей.

К информации бухгалтерского управленческого учетапредъявляются следующие требования [5, c. 39–40]:

1) адресность. Внутрипроизводственная учетная информация должна предоставляться конкретным адресатам в соответствии с уровнем их подготовленности и иерархии;

2) оперативность. Информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность сориентироваться вовремя принять эффективное хозяйственное решение, в противном случае она малопригодна для целей управления;

3) достаточност*ь*. Информация должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне менеджерского решения. В то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание ее потребителя на несущественные или не относящиеся к делу сведения;

4) аналитичность. Информация, используемая для внутренних управленческих целей, должна содержать данные текущего экспресс-анализа или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами времени;

5) гибкость и инициативность. Конкретный блок информации должен отвечать вышеназванными принципами и обеспечивать всю полноту информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций или в связи с изменениями в факторах производства. Кроме того, центрам ответственности должна предоставляться возможность формулировать свои предложения по использованию данной информации и направлять их на рассмотрение вышестоящего звена;

6) полезность. Информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров предприятия;

7) достаточная экономичность. Затраты по подготовке внутрифирменной информации не должны превышать экономический эффект от ее использования.

Как правило, информация бухгалтерского управленческого учета носит конфиденциальный характер и требует защиты [5, c.40].

Следует отметить, что учетная система предприятия состоит из оперативного, статистического, налогового и бухгалтерского учета. Каждый из них отличается составом отражаемых явлений, назначением и способами осуществления. Все виды учета, применяемые в организации, между собой тесно взаимосвязаны. Каждый вид учета применяет особые методы отражения хозяйственной деятельности и ее контроля, исследует определенные стороны экономики организации, при этом они дополняют друг друга.

В настоящее время прослеживается тенденция сближения оперативного, статистического, налогового и бухгалтерского учета, повышения качества учетной информации, усиления ее контрольных функций, устранения дублирования в получении экономических показателей. Дальнейшее укрепление взаимосвязи всех видов учета позволит упростить, ускорить и удешевить учетный процесс на основе автоматизированного составления и обработки единой первичной учетной документации, использования электронных вычислительных машин для получения оперативной, достоверной информации, необходимой для управления, контроля и анализа хозяйственной деятельности [36].

Использование современных автоматизированных систем обработки информации и экономико – математических методов расширяют возможности организации учета на основе интеграции, когда однажды зарегистрированные и введенные в память ЭВМ данные могут многократно использоваться в единой учетной системе организации. При этом каждый из видов учета в процессе интегрирования сохраняет свои методические особенности и назначение в системе управления организацией. Таким образом, интеграция представляет собой дальнейшее усиление единства всех видов учета на основе общего их предмета, но без утраты ими специфических функций в автоматизированных системах управления предприятиями и организациями.

При этом необходимо рассмотреть также вопрос о взаимодействии и соотношении финансового, управленческого и производственного учета.

Бухгалтерский учет подразделяется на две части: финансовый и производственный, объектом которого выступают затраты и доходы организации. Аналитическая информация производственного учета используется исключительно для внутреннего управления. В финансовом же учете в основном собирается информация, не являющаяся коммерческой тайной организации, в связи с чем ее представляют также внешним пользователям [36].

Такое подразделение бухгалтерского учета можно объяснить тем, что в принципе вся система бухгалтерского учета является составной частью управленческой системы организации. Однако при использовании терминов «финансовый учет» и «производственный учет» основной упор делается на учетные процедуры. Управленческий же учет не ограничивается только учетными процедурами, а за счет других функций управления, по существу, превращает производственный учет в управленческий. Его данные содержат коммерческую тайну и в отличие от финансового учета используются исключительно внутри организации.

Между управленческим и финансовым учетом много общего, поскольку оба они используют информацию учетной системы предприятия. Одним из разделов этой системы является учет затрат и доходов, необходимый как в финансовом, так и в управленческом учете. Общепринятые принципы финансового учета могут действовать также и в управленческом учете, поскольку руководители предприятий в своей деятельности не могут пользоваться исключительно непроверяемыми, субъективными оценками и мнениями. Кроме того, информация обеих подсистем используется для принятия необходимых управленческих решений, как на внешнем, так и на внутреннем уровне.

Однако, несмотря на наличие объединяющих признаков, эти два вида учета существенно отличаются один от другого [36]. Обобщенная характеристика управленческого учета и его отличия от финансового учета приведены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Различия финансового и управленческого учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Квалификационные признаки | Финансовый учет | Управленческий учет |
| 1 | 2 | 3 |
| Обязательность ведения учета | Обязательно (ст. 18 Закона РФ «О бухгалтерском учете») | Необязательно и зависит от решения руководителя |
| Главные потребители | Внешние | Внутренние |
| Цели ведения учета | Состояние финансовой отчетности для внешних пользователей | Обеспечение процесса управления внутри предприятия |
| Свобода выбора методов ведения учета | Ограничена общепринятыми принципами ведения бухгалтерского учета | Никаких ограничений. |
| Учетная система | Двойная запись | Любая удобная система |
| Измерители | Денежные | Любые |
| Ориентация во времени | Оценка прошлых событий | Нацеленность на будущее |
| Временной интервал | Год, месяц, квартал | Любой необходимости |
| Набор показателей | Определен точно. Относительные показатели используются незначительно | Набор определяется руководством самостоятельно |
| Объекты учета | Предприятие описывается как единое целое | Центры ответственности |
| Источники информации | Данные учетной системы предприятия | Любые источники |
| Степень надежности | Документально подтвержден, но его оценки не могут быть абсолютно точными | Приблизительные оценки |
| Степень открытости информации | Не представляет коммерческой тайны. Является открытой, публичной и в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами | Является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер |
| Основные требования к информации | В большей степени точность | В большей степени оперативность предоставления |
| Формы представления информации | Утверждены Минфином России и центральными ведомствами | В произвольной форме |
| Степень ответственности | Руководители несут административную и уголовную ответственность | Дисциплинарную ответственность несут менеджеры. |
| Базисная структура | Актив = Собственный капитал + Обязательства | Зависит от запросов пользователей |

Определение системы управленческого учета – вопрос дискуссионный. Не существует какого – либо идеального определения, которое устраивало бы всех специалистов в этой области. Мнение авторов при понимании управленческого учета разняться.

Так, по мнению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет есть «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов [24, c. 9–10].

В книге «Управленческий учет» под редакцией А.Д. Шеремета приводится такое определение: «Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает её управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций [24, c. 9].

Созвучное определение дает в книге «Бухгалтерский управленческий учет» М.А. Вахрушина: «Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает её управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации целом, а также её структурных подразделений» [24, c. 9].

«Учетно-информационную» направленность управленческого учета подчеркивают О.Е. Николаева и Т.В. Шишкова: «Управленческий учет охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием» [24, c. 9].

По мнению М.М. Стажковой, «Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе [24, c. 9–10].

Следует отметить, что официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета Российской Федерации, нет. И по мнению М.М. Стажковой это правильно, поскольку организация управленческого учета – внутреннее дело каждого предприятия, государство не может обязать предприятия вести управленческий учет или предписать единые правила его ведения [24, c. 10].

Цель управленческого учета – помочь управляющим в принятии эффективных управленческих решений – реализуется в его задачах [24, c. 10]:

1. формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;
2. планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
3. исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
4. анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;
5. обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;
6. формирование информационной базы для принятия решений;
7. выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

В отличие от финансового учета, правила ведения которого в соответствии с законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете"» определяются четырёхуровневой системой нормативного регулирования, управленческий учет подобной регламентации не подтвержден. Менеджмент каждой коммерческой организации имеет собственную целевую направленность, в связи с чем построение системы управленческого учета становится для нее своеобразным ноу–хау. В этих условиях роль государства сводится лишь к оказанию методической помощи организациям.

Необходимо отметить, что в последние годы существенную работу по становлению и развитию управленческого учета в российских организациях проводит Министерство торговли и экономического развития, а также Министерство финансов Российской Федерации. Предполагается дальнейшая организационная работа в этом направлении – создание отраслевых инструкций по вопросам планирования, учета затрат и калькулирования. При желании предприятия смогут воспользоваться ими. В противном случае необходимые предприятиям информационные системы будут разрабатываться ими самостоятельно [5, c. 50].

Из этого следует, что основными объектами управленческого учета являются расходы (затраты, издержки) и доходы предприятия, а также результаты как сопоставление доходов и расходов. Кроме того, в управленческом учете обязательно выделяют такие объекты учета, как «центры ответственности» и система внутренней отчетности.

К основным задачам учета затрат на производство относятся [28]:

– обеспечение администрации предприятия информацией для принятия управленческих решений;

– наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат в сопоставлении с их нормативами и плановыми размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;

– исчисление себестоимости выпускаемой продукции для оценки готовой продукции и расчета финансовых результатов;

– выявление и оценка экономических результатов производственной деятельности структурных подразделений.

**1.2 Затраты как объект учета: определение, поведение и классификация**

Бухгалтерам, экономистам, финансистам, работающим в организациях реального сектора экономики и имеющим дело с учетной информацией, следует четко различать понятия расходов, затрат и себестоимостью, так как существуют нюансы в понимании этих терминов бухгалтерами, финансистами и экономистами. Бухгалтеры точно определяют, что такое себестоимость, но смешивают понятия расходов и затрат. Финансисты знают, что такое расходы, а все остальное считают полем деятельности бухгалтера.

Тактической целью любой коммерческой организации является получение стабильного дохода и приемлемого уровня прибыли. Цель достигается предприятием в процессе финансово – хозяйственной деятельности, которая немыслима без расходов. С хозяйственной точки зрения расходы – это потребление или использование товаров и услуг в процессе получения дохода.

В соответствии с финансовой трактовкой расходы – это любые выплаты, которые производит предприятие в процессе своей хозяйственной деятельности, т.е. это платежи, которые легко отследить как движение средств по денежным счетам организации и которые по результатам периода находят свое отражение в отчете о движении денежных средств.

Учетной категорией, соответствующей понятию «потребленные ресурсы», является категория затрат. Затраты – это стоимостные оценки ресурсов, используемых организацией в процессе своей деятельности [7].

Налоговый Кодекс РФ вообще не включает понятия себестоимости, но в нем указывается, что «полученные доходы, уменьшение на величину произведенных расходов» – это и есть прибыль, а «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком». Следовательно в отечественном финансовом и налоговом учете затраты и расходы понимаются одинаково [23].

В России вопросы ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности регулируются законодательством. Основным законодательным актом, касающимся формирования финансовых результатов деятельности российского предприятия, в настоящее время является Налоговый кодекс. Однако стандарты, в соответствии с которыми формируются показатели деятельности предприятия по данным бухгалтерского учета, не обязательно носят законодательный характер. Они могут быть профессиональными, национальными (в России – ПБУ) или международными (МСФО) [7].

С 1 января 2000 г. введено в действие Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, которое существенно меняет толкование понятий «расходы», «затраты», «себестоимость» [23]. С введением в действие главы 25 Налогового кодекса РФ эти понятия определяются для целей налогообложения, что обусловливает новый подход к порядку их расчета [27].

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» признание расходов в бухгалтерском учете происходит при наличии следующих условий:

– расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

– сумма расходов может быть определена;

– имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

На практике управление затратами осложняется в связи с тем, что нет однозначного определения понятий «затраты», «расходы», закрепленного в бухгалтерском и налоговом законодательстве.

Поскольку определение расходов в НК РФ отсутствует, то предприятиям следует руководствоваться определением, данным в ПБУ 10/99 [23]. Налоговый Кодекс РФ отождествляет понятие «расходы» и «затраты», а поскольку в нормативных актах по бухгалтерскому учету отсутствует определение термина "затраты", то можно предположить идентичность этих определений и в практике бухгалтерского учета [1]. Косвенно такое предположение подтверждается использованием этого термина наряду с термином «расходы» в ст. 8 ПБУ 10/99 в части «материальные затраты», «прочие затраты» [23].

В плане счетов бухгалтерского учета раздел III называется «Затраты на производство», т.е. также применяется термин «затраты», который используется и для характеристики содержания счета 20 «Основное производство», где говорится, что «счет используется для учета затрат по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции…»[27].

Классификация затрат и методика их сбора и обобщения в бухгалтерском управленческом учете постепенно становится необходимым инструментом выполнения менеджерами функций управления: планирования; нормирования; контроля; координации; оценки работы подчиненных; обмена информацией между менеджерами разных уровней управления, между подразделениями в условиях как формальных, так и неформальных отношений; организационной деятельности, направленной на поднятие престижа фирмы; мотивации персонала, позволяющей ставить четкие цели перед каждым менеджером и компенсировать его труд на основе личных успехов [12].

Система учета производственных затрат организуется на каждом предприятии по – разному, но классифицируются затраты в зависимости от направлений учета. Под направлением учета затрат понимаются область деятельности, где необходим целенаправленный учет затрат на производство. Выделяются три основных направления учета затрат:

1) определение (калькулирование) себестоимости изготовленной продукции и финансовых результатов деятельности организации;

2) принятие управленческих решений;

3) осуществление планирования и контроля.

Каждое из упомянутых трех направлений требует своей классификации затрат [8].

1. Классификация затрат для калькулирования оценки произведенной продукции:

– по экономическому содержанию затраты подразделяются на экономические элементы и статьи расходов (статьи калькуляции).

Экономическим элементомназывают первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части. ПБУ 10/99 «Расходы организации» установлена единая для всех предприятий, независимо от форм собственности и организационно – правовых форм, номенклатура экономических элементов издержек производства, которая включает:

1) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

2) затраты на оплату труда;

3) отчисления на социальные нужды;

4) амортизацию основных фондов;

5) прочие расходов.

– статьей расходов (калькуляционной статьей)называется определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всей продукции в целом. Сумма затрат по калькуляционным статьям определяет размер затрат, образующих себестоимость выпущенных из производства готовых изделий, выполненных работ и оказанных услуг (товарный выпуск). Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно [8];

– согласно традиционному российскому подходу по участию в производственном процессе затраты делятся на производственные и внепроизводственные (коммерческие); а в соответствии с международными стандартами – на производственные, административные и коммерческие. Основное расхождение заключается в том, считать или не считать административные (управленческие) расходы производственными [8];

– в данном направлении учета затраты по видам группируются следующим образом: основные и накладные, прямые и косвенные, входящие и истекшие, отчетного периода и включаемые в себестоимость.

В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов изделий затраты подразделяются на прямые и косвенные [12].

Прямые затраты – это затраты строго целевого характера. Они непосредственно связаны с изготовлением продукции, включаются в себестоимость конкретного вида продукции методом прямого счета в соответствии с установленными нормами расхода. Такими затратами считаются затраты на основные материалы, покупные полуфабрикаты, топливо и энергию на теплотехнические нужды, основная и дополнительная заработанная плата [27].

Под косвенными понимают затраты, которые носят общий для производства нескольких видов продукции характер и включаются в их себестоимость с помощью ставок, процентов, коэффициентов и др.

– по отношению к технологическому процессу затраты делятся на основные и накладные.

Под основными в управленческом учете понимают материальные затраты на рабочую силу и расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией оборудования [12], а основными считаются затраты ресурсов, связанные непосредственно с технологическим процессом изготовления продукции, т.е. расходы, без которых технологический процесс не может осуществляться [22]. К ним относятся затраты, входящие в состав цеховой производственной себестоимости изделий (стоимость сырья, материалов; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчислений на социальные нужды и т.д.).

К накладным относятся расходы по обслуживанию и управлению производством, управлением предприятием и др. В их состав включают довольно широкий перечень затрат, руководствуясь степенью трудоемкости учета и отношению к единицы продукции [13].

Основные затраты на практике чаще всего выступают в виде прямых, а накладные – в виде косвенных, но обе группы не являются тождественными. Группировка затрат на прямые и косвенные необходима при организации раздельных систем оценки продукции по полным и ограниченным затратам на производство;

– в системе калькулирования и оценки готовой продукции возникает необходимость в распределении затрат за определенный период между запасами на конец отчетного периода и реализованной продукции. Этот аспект группировки предусматривает деление на входящие и истекшие затраты.

Производственные затраты, связанные с обеспечением необходимого наличия запасов незавершенного производства и готовой продукции, называют входящими. Они отражаются как активы предприятия, и от них ожидается доход (выручка от реализации продукции) в будущем. Затраты, входящие в себестоимость реализованной продукции называются истекшими. Они принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить его в будущем. Только временной период использования ресурсов и получения дохода является критерием разграничением затрат. Постепенно входящие затраты переходят в категорию истекших;

– в себестоимость выпущенной продукции должны включаться производственные затраты текущего периода, которые имеют к ней прямое отношение. С этих позиций их разделяют на затраты отчетного периода и затраты, включаемые в себестоимость. К затратам отчетного периода относят те, которые не учтены при оценке запасов (готовой продукции, незавершенного производства и др.). Такого рода затраты рассматриваются как расходы того отчетного периода в котором они возникли. В себестоимость продукции включаются затраты, связанные с производством до момента реализации.

2. Группировка произведенных затрат для принятия решений и планирования:

– деловая активность, выраженная разными объемами выпуска и продаж, требует различных по объему и структуре затрат. Для определения поведения затрат в зависимости от объемов производства и продаж их необходимо разграничить на постоянные и переменные.

Постоянные затраты – это затраты, величина которых в данный период времени не зависит непосредственно от объема и структуры производства продукции. Эти затраты на единицу продукции уменьшаются (увеличиваются) при увеличении (уменьшении) объема производства. Они характеризуют динамику затрат в зависимости от колебаний объема производства и используются для составления смет на предстоящий период [12]. Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства [13]. К переменным относятся затраты на сырье и основные материалы, энергию для технологических целей, основную заработанную плату производственных рабочих и пр. [12].

Провести четкое разделение затрат на переменные и постоянные в учете практически невозможно, так как некоторые из них являются полупостоянными и полупеременными, например, соответственно затраты на содержание и эксплуатацию оборудования. В таких случаях их называют условно–постоянными или условно – переменными [12].

Они имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а часть остается фиксированной в течении периода, не зависит от объемов деятельности (месячная плата за телефон включает в себя постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних телефонных разговоров [18].

Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, т.к. их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции [13].

– в частном случае ожидаемого роста объемов производства без расчета их точной величины или темпов затраты подразделяются на: инкрементные и маржинальные. Инкрементные затраты являются дополнительными и возникают в случаях увеличения изготовления какой–то партии продукции.Имея сведения об инкрементных затратах, можно определить ожидаемые результаты от появления новых рынков сбыта и возрастания объемов производства.

Если принятое решение о дополнительном выпуске не влечет за собой увеличения абсолютной суммы постоянных затрат, то инкрементные затраты равны нулю. В отличие от инкрементных затрат маржинальные представляют собой такие же дополнительные затраты, но в расчете на единицу продукции, а не на весь выпуск [12].

Маржинальные затраты обычно различны при различных объемах производства, так как изменяется эффективность производственного процесса. Они уменьшаются на единицу продукции с увеличением выпуска [22];

– также существует деление затрат на планируемые и не планируемые.

К планируемымотносятся производительные расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. Они, в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции.

Не планируемые– это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности. Эти расходы считаются прямыми потерями и потому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости товарной продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете. К ним относятся потери от брака, простоев и др. Их обособленный учет содействует осуществлению мер, направленных на их предупреждение [5];

– при принятии определенного решения необходимо выяснить какие затраты (доходы) имеют отношение к данному решению, а какие не имеют, т.е. какие затраты (доходы) необходимо принять в расчет [22].

Принимаемые в расчет затраты и доходы – это будущие затраты и доходы, которые зависят от принятого решения, не принимаемые в расчет затраты и доходы – это те, которые не зависят от принятого решения. При принятии решения в краткосрочный период не все затраты и доходы следует принимать в расчет в целях обоснования его целесообразности [12];

– процесс принятия решений усложняется, когда рассматривается большое количество вариантов, отличающихся друг от друга по иным показателям. Поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь те, которые меняются от варианта к варианту [22]. С этой позиции затраты разделяют на альтернативные (вмененные) и не реагирующие на принятое решение [12].

Вмененные– это расходы, учитываемые при принятии решений. Они возникают в случае ограниченности ресурсов. Вмененные затраты называют «воображаемыми», так как их добавляют при принятии решений, но реально в будущем их может и не быть. Они характеризуют возможности по использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения [12].

Безвозвратные (или релевантные)– это расходы прошлого периода, которые возникли в результате принятого решения и никоим образом не будут изменены в будущем. Безвозвратные расходы при принятии решений в расчет не принимают [12].

3. Классификация затрат для осуществления процессов контроля и регулирования:

– для осуществления функции контроля и регулирования используются плановые и фактические данные о себестоимости произведенной продукции и себестоимости единицы продукции. Осуществляя сравнительный анализ плановых и фактических данных, выявляют отклонения фактических результатов от запланированных и определяют «слабые» места, требующие корректировки и регулирования, разработки специальных мер, направленных на выполнение плановых показателей по себестоимости. Это одно из направлений контроля и регулирования затрат на производство;

– учет затрат по центрам ответственности за расходование средств основан на принципе выделения зон ответственности согласно организационной структуре предприятия, которые называются центрами ответственности. Центром ответственности может быть определен участок, цех, предприятие, менеджер (руководитель), который отвечает индивидуально за его работу.

Затраты (доходы), регулируемые по центрам ответственности, классифицируются как регулируемые и не регулируемые менеджером (руководителем) данного центра ответственности. Регулируемые затраты – это затраты, с которыми связана деятельность данного подразделения и сфера ответственности менеджера (руководителя) этого подразделения. В противном случае затраты классифицируются как не регулируемые менеджером данного подразделения (центра затрат).

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые предусмотрено в отчетах об исполнении сметы по центрам ответственности, что позволяет выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу по осуществлению контроля за затратами подразделения предприятия;

– для обеспечения действенности системы контроля за затратами их группируют на контролируемые и неконтролируемые. К контролируемымотносятся затраты, поддающиеся проверке со стороны субъектов управления. Неконтролируемые затраты – это расходы, не зависящие от деятельности субъектов управления (например, переоценка основных фондов, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменения цен на топливно-энергетические ресурсы и др.) [18].

Состав каждой из групп затрат устанавливаются администрацией при планировании и расчете бюджетов. В любом случае должна быть выполнена основная задача классификации – обеспечение информацией системы контроля и регулирования затрат на производство [12].

Все группировки затрат предназначены для принятия каких-либо решений, но ситуации, возникающие в производстве, не могут быть уложены в типовые схемы. Поэтому на каждом предприятии может быть свой состав затрат, который согласуется с принципом добровольности принятия администрацией того или иного набора затрат.

Таким образом, система учета производственных затрат организуется на каждом предприятии по – разному, но классифицируются затраты в зависимости от направлений учета. Под направлением учета затрат понимаются область деятельности, где необходим целенаправленный учет затрат на производство. Выделяются три основных направления учета затрат:

– определение (калькулирование) себестоимости изготовленной продукции и финансовых результатов деятельности организации;

– принятие управленческих решений;

– осуществление планирования и контроля.

**1.3 Методы калькулирования себестоимости в управленческом учете**

Одной из важнейших задач управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции. Себестоимость продукции – это выражение в денежной форме затрат на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные средства, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится предприятию [5, c. 99].

От уровня себестоимости продукции зависит прибыль. Чем меньше себестоимость производимой продукции, тем выше конкурентоспособность предприятия, доступнее производимая продукция для покупателей или оказываемые услуги для заказчиков, ощутимее экономической эффект от продажи продукции (оказания услуг, выполнения работ) [38].

В системах финансового и управленческого учета подходы к формированию себестоимости продукции различны [5, c. 100]. В управленческом учете себестоимость формируется для того, чтобы управляющий имел полную картину о затратах. Поэтому в системе данного учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управленческая задача решается). В калькулировании могут участвовать даже затраты, которые не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в финансовом учете.

Информация об издержках, собранная в рамках бухгалтерского финансового учета, позволяет, в конечном счете, формировать прибыль от реализации продукции, работ, услуг в целом по предприятию. Себестоимость каждого изделия, работы, услуги в этой учетной системе не показывается вовсе или рассчитываются усреднено. В рамках всего предприятия учет и списание затрат на себестоимость могут быть выполнены корректно с точки зрения налогообложения, но информация о структуре отдельных видов при этом может быть искажена. Для целей финансового учета такая картина вполне приемлема. Однако для самого предприятия важна достоверная информация о структуре себестоимости – предприятие получает возможность влиять на нее, т. е управлять своими издержками. Именно такая информация должна формироваться в системе не только управленческого, но и бухгалтерского финансового учета [5, c.100].

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе выделяются следующие ее виды:

– цеховая – прямые затраты и общепроизводственные расходы характеризует затраты цеха на изготовление продукции;

– производственная – цеховая себестоимость и общехозяйственные расходы; свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции;

– полная себестоимость – производственная себестоимость, увеличенная на сумму сбытовых расходов. Этот показатель интегрирует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

Такой подход несколько противоречит Международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которыми в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные издержки: прямые трудозатраты, прямые материальные затраты и общепроизводственные расходы, а полная себестоимость состоит из производственной себестоимости, сбытовых и административных (общехозяйственных) расходов [5, c. 100–101].

В современной экономической литературе калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции. Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т. е на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов. Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции в целом, на втором – фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем – себестоимость единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги [5, c. 103].

Современное калькулирование лежит в основе оценки выполнения принятого предприятием или центром ответственности плана. Оно необходимо для анализа причин отклонений от плановых заданий по себестоимости. Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования затрат, для обоснования экономической эффективности внедрения новой техники, выбора современных технологических процессов, проведения мероприятий по повышению качества продукции, проверки проектов строительства и реконструкции предприятий [5, c. 104].

Под объектом калькулирования (носителем затрат) понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации на рынке.

По объектам учета затрат выделяются попроцессный, попередельный, позаказный методы, а также метод учета (калькулирования) затрат по функциям. С точки зрения полноты учитываемых издержек возможно калькулирование полной и неполной («усеченной») себестоимости. В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактических и нормативных затрат.

Метод учета и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и т.п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей предприятия. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях [5, c.108].

1. Попроцессный метод. Попроцессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, газовой нефтяной, лесозаготовительной и др.) и в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства (например, в цементной промышленности, на предприятиях по производству асфальта и др.).

Все вышеперечисленное характеризуется массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции (оказываемы услуг), единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция (оказываемая услуга) является одновременно и объектом учета затрат, и объектом калькулирования [5, c. 109 – 110].

2. Попередельный метод. Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами. Как правило, эти производства, где применяются физико – химические и химические методы переработки сырья, и процесс получения продуктов состоит из нескольких технологический стадий. В этих случаях объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, объектом учета затрат обычно является передел, под которым понимается часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть передан в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получается готовая продукция [5, c. 114].

Особенностями попередельного метода учета являются:

– организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;

– обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам, т.е. калькулирование себестоимости продукции каждого передела в целом;

– списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа.

Попередельное калькулирование применяется в отраслях промышленности с комплексным использованием сырья, где производственный процесс характеризуется наличием отдельных стадий технологического цикла с самостоятельной технологией и организацией производства, например в химической, цементной, металлургической, хлопчатобумажной и других отраслях [5, c. 115].

3. Позаказный метод. Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления.

Сферой применения позаказного метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия, которые организуются для выпуска продукции, требующейся потребителю в незначительных количествах. Сущность этого метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработанная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения [5, c. 128–129].

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ, под которым понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяется договором с заказчиком, в котором указывается стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов, передачи продукции (работ, услуг), срок выполнения заказа. До момента выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. Если заказ представлен единичным изделием, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат. Если заказом предусмотрено производство нескольких изделий или партий, то путем суммирования затрат получают себестоимость изготовления всей партии. Для определения себестоимости одного изделия общие производственные затраты делят на количество единиц продукции в партии.

Учет расходов по отдельным заказам начинается с открытия заказа. «Открыть заказ» – значит заполнить соответствующий бланк заказа (или наряд на выполнение заказа). Этот документ находится в бухгалтерии, составляется в 1 экземпляре и сдержит следующую информацию [5, c. 130]:

– тип заказа (для собственных нужд или привлекаемый со стороны разовый или сводный). Издержки по разовым заказам учитываются и отражаются в рамках одного отчетного периода. Долгосрочные или сводные заказы состоят из периодически возобновляемых или ряда мелких заказов. Учет издержек по таким заказам связан с распределением издержек между несколькими отчетными периодами;

– номер заказа (индивидуальный код). Он отличает данный заказ от других, находящихся в производстве в отчетный период;

– характеристика заказа (краткое описание работ по выполнению заказа);

– исполнитель (участок, выполняющий работы);

– срок исполнения заказа;

– месяц, в котором учитываются (распределяются) издержки по заказу.

После этого в бухгалтерию начинают поступать первичные документы на расход материалов, начисление заработанной платы, о потерях от брака, износе специальных приспособлений и инструментов, связанных с изготовлением данного заказа, т.е. о прямых издержках. В каждом документе проставляется номер заказа.

Бухгалтерия для учета затрат для каждого заказа открывает требование –накладную. По мере прохождения заказа в ней заказа накапливается информация о затратах по прямым материалам, прямым трудозатратам и общезаводским расходам, связанным с его изготовлением. Таким образом, карточка заказа является основным учетным регистром в условиях позаказного метода калькулирования.

Порядок учетных записей в условиях позаказного метода калькулирования себестоимости осуществляется на счете 20 «Основное производство» на котором организуется аналитический учет по каждому заказу, т.е. количество аналитических счетов к счету должно соответствовать количеству заказов, размещенных в данный момент на предприятии.

Прямые затраты материалов в соответствии с полученными первичными документами списываются на соответствующие заказы и отражаются по дебету счета 20 «Основное производство». Прямая заработанная плата также относится на соответствующие заказы. При этом возникает проблема с распределением косвенных расходов (амортизация, арендная плата, затраты на освещение, отопление и т.п.) между отдельными производственными заказами, выполненными в отчетный периоде, ведь спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком необходимо в течение отчетного периода, когда еще не известна общая сумма косвенных расходов [5, c. 131].

Руководству предприятия необходимы данные об ожидаемой себестоимости заказа для определения цены до того, как будет выполнен заказ. Заказчику также нужна оперативная информация о возможной цене, с тем чтобы выбрать для себя недорого исполнителя [5, c. 131]. На практике обычно идут другим путем: косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.

Таким образом, себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. В условиях перехода к рыночной экономике себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно – хозяйственной деятельности организации. Учёт затрат на производство и калькулирование себестоимости является наиболее сложным и ответственным участком учётных работ. Калькулирование представляет собой комплексную систему экономических расчётов затрат производства на выпуск продукции и себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг.

Из этого можно сделать вывод, что методика учета и калькулирования выбирается предприятием исходя из индивидуальных особенностей предприятия. На практике возможно использование попроцессного, попередельного или позаказного методов.

**ГЛАВА 2 Методические основы управленческого учета и калькулирования себестоимости в издательско-полиграфической деятельности**

**2.1 Особенности производственного (технологического) процесса в полиграфической деятельности**

Полиграфические предприятия, как правило, на практике осуществляют свою основную деятельность по трем направлениям:

1) выполнение работ по договору подряда с передачей результатов заказчику, т.е. полиграфическое исполнение тиражей по заказу издательств;

2) изготовление собственной продукции;

3) оказание производственных услуг сторонним организациям, например, таких как резка бумаги или регенерация формных пластин.

Планирование выручки от первого направления основывается на прогнозировании объемов спроса на полиграфические услуги со стороны издательств и анализе конкурентной среды и собственного положения на фоне конкурентов. Наличие постоянных заказчиков, конечно же, облегчает задачу планирования этой части доходов полиграфического предприятия и гарантирует получение определенного уровня выручки даже в том случае, если не удастся привлечь новых клиентов. Однако необходимо предусмотреть меры по удержанию имеющихся заказчиков, а также мероприятия по привлечению новых заказчиков. Причем кроме ценовых методов конкурентной борьбы, необходимо задействовать и другие механизмы – повышать качество печати, добиваться высоких стандартов обслуживания клиентов.

Планирование доходов от деятельности в части изготовления собственной продукции в полиграфических предприятиях осуществляется также, как и в любом производственном предприятии. Отправными точками при разработке бюджета являются:

– платежеспособный спрос на те или иные виды продукции;

– состояние конкурентной среды;

– производственные мощности.

При планировании доходов от оказания прочих услуг полиграфическим предприятиям следует исходить, с одной стороны, из показателей предыдущих периодов, а с другой стороны, из прогнозов состояния рынка данных услуг в предстоящем периоде.

В зависимости от назначения печатную продукцию полиграфического предприятия можно условно разделить на 5 групп [4, c. 158–159]:

1. издательская – средства информации и обучения;
2. этикеточно – упаковочная;
3. деловая продукция – бланки учета и отчетности, техническая документация;
4. специфическая – денежные знаки, бланки документов (паспорта, справки–счета, водительские удостоверения) и др.
5. изделия и полуфабрикаты для дальнейшего использования – обои, оттиски с текстурой.

Технологический процесс полиграфического производства зависит от множества факторов:

1) основными видами и способами печати являются [4, c. 202-203]:

а) плоская – печатающие и пробельные элементы формы практически расположены в одной плоскости и имеют различные физико – химические свойства. Перед получением оттиска форма увлажняется специальным раствором, смачивающим только пробельные элементы, затем наносится печатная краска, содержащая свободные жирные кислоты, прилипающая только к печатающим элементам;

б) высокая – печатающие и пробельные элементы формы имеют пространственное разделение, но первые находятся в одной плоскости, а пробельные элементы углублены;

в) глубокая – печатающие и пробельные элементы имеют пространственное разделение, первые углублены на различную высоту и разделены тонкими перегородками для скольжения ракеля (спецножа) с целью удаления избытка краски, а вторые лежат в одной плоскости;

г) офсетная – печатная форма в процессе печати соприкасается с упругоэластичным валом, который принимает на себя краску с печатающих элементов формы, а затем передает её на бумагу.

В зависимости от типа печатных машин печатные формы для плоской офсетной печати имеют различные форматы и толщину, могут быть бумажными, полимерными, монометаллическими и биметаллическими тиражестойкостью от нескольких тысяч до миллиона оттисков;

2) технология изготовления методом копирования [4, c. 215–216]:

– изготовление текстовых, штриховых, растровых фотоформ;

– изготовление предварительно очувствленных формных пластин;

– экспонирование через негативы или диапозитивы копировального слоя офсетной пластины;

– проявление, гидрофилизация пробельных элементов, нанесение защитного слоя, контроль;

3) бумага и переплетные материалы. Бумага расходуется на печатание текста произведений, изготовление обложек, суперобложек, оригинал – макетов, корректурных оттисков, авторских оригиналов и т.п.

Количество бумаги зависит от объема печатного произведения, его формата и тиража. Расчет расхода бумаги ведется исходя из ее плотности, качества, способа печати, наличия иллюстраций в издании и его красочности, емкости печатного листа, размера технических отходов, расходов по доставке и резке.

В издательстве и полиграфии используется такой показатель, как коэффициент использования бумажного листа, который определяется отношением формата издания к формату бумаги [31].

Также большое значение придается массе 1 кв. м бумаги, так как этот показатель влияет не только на качество изданий, но и на величину расходов по экспедированию, пересылке и транспортировке печатной продукции. В настоящее время этот показатель для книгопечатания (печати блока) находится в диапазоне 25 – 150 г/кв. м.

Бумага может поступать в листах или рулонах. На упаковке листовой бумаги указывается количество листов или пачек и размер листа. Листовая бумага может иметь размеры (мм): 600 х 840; 600 х 900; 700 х 900 и т.д. При использовании рулонной бумаги в расчет берется ее площадь (кв. м) и ширина рулона (мм): 600, 700, 750 и т.д.[31].

Производственный процесс состоит из нескольких этапов [4, c. 220]:

1) подготовительный этап включает в себя:

а) подготовку бумаги – разрезку, акклиматизацию, подготовку краски – по вязкопластичности, липкости, скорости закрепления, по оттенку, сохранение смесевых красок, увлажняющего раствора и дл.;

б) подготовку машины – установку печатных форм, заправку бумагой, красками, настройку и регулировку по технологическому регламенту;

в) приладку – для обеспечения правильного расположения накладываемых друг на друга рисунков, оттиска на листе и т.д.;

г) получение эталонного оттиска, сравнение с оригиналом по графическим, цветовым градационным параметрам, и в случае отклонений, дополнительную регулировку;

2) непосредственно печать.

Печатать тираж необходимо при постоянном контроле и регулировании. Качество отпечатанной продукции должно удовлетворять требованиям стандартам [4, c. 257–260]:

– отсутствие смазывания краски, следов отмарывания, проникновение краски на обратную сторону;

– идентичность тиражных оттисков и их соответствие эталонам по цветовому тону, характеру и размерам талонов;

– на многокрасочных машинах оттисках должна быть необходимая точность совмещений изображений;

– точность приладки лицевой и оборотной сторон;

3) заключительный этап включает в себя:

а) резка тиража, согласно макету;

б) сшивка, если этого требует заказ;

в) отделка продукции;

г) упаковка.

Для регулярного выпуска печатной продукции издательство должно располагать необходимым количеством и ассортиментом бумаги, картона и переплетных материалов. Книги выпускаются в обложках или переплетах. Потребность в них рассчитывается по видам продукции, ее разделам и изданиям. Расчет бумаги для печати текста, вклеек, вкладок и накидок производят исходя из количества физических печатных листов – оттисков, приведенных к формату 600 х 900, и норм расхода данного номера бумаги. Потребность бумаги для изготовления обложек, составных и цельнобумажных переплетных крышек, суперобложек и форзацев определяется исходя из их количества, формата, массы бумаги и норм расхода, включающих в себя технологические отходы [31].

Расчет по бумаге ведется раздельно: по ее сортам и видам оборудования, а также по блокам, обложкам, суперобложкам, форзацам, вклейкам, вкладкам и т.д. Картон рассчитывается исходя из количества твердых переплетных крышек, толщины блока, формата книги, ее тиража и норм расхода, которые устанавливаются на одну тысячу экземпляров книги. При расчете покровных и других переплетных материалов за основу берутся количество и формат переплетных крышек, а также нормы расхода [31].

Отделка полиграфической продукции включает в себя [4, c. 289 – 296]:

– лакирование оттисков – процесс нанесения на их поверхность лаковых композиций, которые образуют в результате испарения растворителей гладкие прозрачные пленки толщиной 20 – 40 мкн.;

– печать металлизированными красками, содержащими мелкодисперсные порошки бронзы или алюминия, производится на гладкой бумаге по предварительно загрунтованному изображению;

– бронзирование оттисков – процесс нанесения на отдельные участки изображения мелкодисперсного порошка бронзы или алюминия;

– тиснение металлизированной фольгой – процесс горячего переноса при давлении металлизированной пленки с промежуточной основы на оттиск;

– бескрасочное тиснение – процесс получения изображений за счет деформации оттисков (бумаги, ледерина и др.) под воздействием давления и нагревания (конгрев);

– перфорирование оттисков – пробивка отверстий или просечка штрихов по линии отрыва.

На бумагу и переплетные материалы издательство исходя из требований, предъявляемых к изданию книги или журнала, составляет спецификацию, представляет ее полиграфическому комбинату, который в соответствии со спецификацией обеспечивает тираж бумагой, картоном и переплетными материалами.

Продукция может печататься на бумаге, приобретаемой полиграфическим предприятием или самим издательством. В первом случае полиграфическое предприятие согласно спецификации, полученной от издательства, само заказывает, оплачивает и завозит бумагу, отражает ее у себя в учете и балансе. В этом случае издательство платит полиграфическому комбинату за бумагу после выпуска им продукции. Во втором случае издательство заключает договор с бумажным комбинатом на поставку бумаги, получает и оплачивает ее. При этом бумага от поставщика может направляться непосредственно в типографию или в издательство, а из издательства – в типографию. В этом случае бумага учитывается издательством на балансовом счете, а типографией – на за балансовом счете [31].

Тенденции на рынке таковы, что номенклатура заказов возрастает, а тиражи падают. При этом требуются оперативность и высокое качество. Соответствовать этим условиям можно, только постоянно уделяя внимание оснащению производства современным оборудованием, внедрению системы управления качеством, автоматизации производственных процессов, автоматизации системы управления предприятием, подготовке квалифицированных кадров [30, c.47– 48].

Заказчики сегодня прекрасно осведомлены о ценах и размещают заказы на основе тендеров. Сегодня потребители – в большей степени это успешные компании, работающие по высоким стандартам, и аналогичные требования они предъявляют к партнерам. Следует отметить, что для региональной полиграфии характерна специфика, традиционная для всех видов бизнеса в Сибири: низкая плотность населения и большие расстояния при слаборазвитой транспортной инфраструктуре. Это усложняет логистику, а требования к работе сегодня максимально приближены к европейским. Заказчиками сейчас в большей степени востребованы флексография и офсетная печать. В подборе оборудования стараются придерживаться принципа, чтобы оно позволяло выполнить месячную производственную программу клиента за сутки [37, c.12].

Следовательно, технологический процесс полиграфического производства зависит от множества факторов:

– от видов и способов печати;

– от технологии изготовления фотоформ и офсетных пластин;

– от бумаги и переплетных материалов.

**2.2 Позаказный метод калькулирования себестоимости продукции как основа управленческого учета затрат в издательской деятельности**

В соответствии с гражданским законодательством содержанием издательской деятельности является выпуск издательской продукции, а полиграфической – выполнение полиграфических работ. Эти особенности отражены в действующих в отрасли печати Методических рекомендациях по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на предприятиях издательской деятельности и полиграфических предприятиях [16].

Позаказная система калькулироваия предоставляет информацию о себестоимости индивидуального продукта или группы однородных продуктов. Информация может базироваться как на фактических данных, так и на оценочных или плановых затратах, а также может представлять собой сочетание двух подходов в зависимости от степени использования фактических и оценочных данных. Однако основная характеристика данного метода заключается в том, что вся информация относится к конкретному заказу. Причем такая информация не относится к конкретному отчетному периоду и не является полученной в результате усреднения, кроме случаев, когда необходимо установить стоимость единицы продукции для заказа, состоящего из нескольких идентичных единиц. Данные, относящиеся к конкретному заказу, могут быть представлены в разрезе элементов затрат в той степени, в которой это необходимо для целей контроля и анализа [31].

Организация позаказной системы калькулирования себестоимости продукции различается по отраслям и типам производств, однако большинство предприятий в той или иной степени применяют следующие учетные процедуры [31]:

1) планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат;

2) составление карточки регистрации затрат по заказу;

3) сбор и распределение затрат;

4) подготовка отчетов о себестоимости заказа;

5) ведение калькуляционных счетов, журналов, книг и других учетных регистров, формирующих структуру учета и его связь с системой калькулирования.

Цель организации производственного планирования состоит в планировании производственной деятельности, обеспечивающей устойчивый выпуск продукции, при полной занятости рабочей силы. При позаказной системе степень свободы в планировании заказа и плановом калькулировании наибольшая, поскольку единичное производство, как правило, непосредственно ориентировано на клиента. В этом случае требования к качеству и сроки поставки продукта в значительной степени определяет заказчик [31].

Позаказный метод предполагает рассмотрение каждого заказа в качестве отдельной учетной единицы, для которой рассчитываются прямые материальные и трудовые затраты, а также накладные расходы. Издержки каждого заказа записываются в карточке регистрации затрат по заказу. Данная форма является весьма важной при позаказной системе и применяется для целей калькулирования себестоимости заказа, используемой для составления финансовой отчетности, так и для целей контроля.

Карточки регистрации затрат по заказу могут отличаться по форме, содержанию и структуре, однако во всех присутствуют следующие основные показатели: номер заказа, разрешение на проведение работ и их описание, временной промежуток, необходимый для выполнения заказа, количество единиц продукции, которое нужно произвести. Также в карточку производственного заказа могут включаться дополнительные сведения, такие как продажные цены, наименование покупателя, условия транспортировки и т.п., а также итоговые данные по затратам [35].

На предприятии могут одновременно выполняться несколько заказов. Каждой карточке регистрации затрат по заказу присваивается номер, который указывается также в требовании на отпуск материалов и в рабочем талоне с тем, чтобы упростить процедуру идентификации прямых материальных и трудовых затрат. Сведения, содержащиеся в формах по учету использованных материалов и учету затраченного труда, регулярно обобщаются и включаются в карточку регистрации затрат по заказу. Таким образом, в карточке отражаются все понесенные на выполнение конкретного заказа затраты, включая отнесенные на него накладные расходы. Очевидно, что степень детализации информации, необходимой для обеспечения заказа, варьируется в зависимости от условий конкретного контракта или требований предприятия. Однако в любом случае общая сумма затрат, зарегистрированная в карточках заказов на конец отчетного периода, будет равна остатку по счету «Незавершенное производство» на указанную дату. Затраты регистрируются по мере прохождения изделия по стадиям производства; эти стадии обычно соотносятся с определенными структурными подразделениями (отделами, цехами). Таким образом, карточка предоставляет собой средство контроля отдельных стадий заказа и разграничивает персональную ответственность руководителей подразделений за выполнение заказа.

Производственный график представляет собой перечень операций, которые должны быть произведены для исполнения заказа. В этой части данная форма повторяет одну из функций рассмотренной ранее карточки заказа, также обеспечивающей регистрацию операций. Однако производственный график, как правило, не требует отнесения операций к конкретному заказу, поэтому он также может быть использован для нескольких заказов одновременно [35].

Целью составления производственного графика является согласование стадий производства заказов и операций по заказу, производимых конкретной структурной единицей предприятия. График интегрируется с производственным планом и системой калькулирования. Данную форму можно использовать в целях контроля, поскольку в ней формируются многие необходимые для производственной программы показатели как в суммарной форме, так и в детализированном виде в зависимости от требуемых организационных процедур и учетных записей. Производственные графики являются частью фактической системы калькулирования, выступают как средство контроля, регистрации и сбора затрат.

Определение издержек на единицу продукции является одной из основных задач учета затрат. При этом необходимо принять решение по поводу использования фактических или нормативных затрат [13].

Система калькулирования по фактическим затратам предполагает сбор, регистрацию и накопление издержек по мере их возникновения, то есть себестоимость заказа может быть рассчитана только после его выполнения. Если идентификация прямых материальных и трудовых затрат не представляет особой сложности, то расчет накладных расходов, требующий трудоемких процедур по их распределению, может существенно задержать определение себестоимости заказа.

Система калькулирования по нормативным затратам предполагает установление затрат на единицу продукции заранее. Однако такой подход не означает отказ от использования фактических затрат, наоборот, их расчет имеет особое значение для целей контроля. Полученные отклонения между фактическими и нормативными издержками анализируются руководством и дают возможность выявить нежелательные тенденции в процессе производства, причины их появления, а также определить возможные изменения уровня прибыли. Таким образом, калькуляция себестоимости заказа на основе оптимальных норм материальных, трудовых и накладных расходов является одним из важнейших элементов деятельности производственного предприятия.

Материальные затраты. Величина материальных затрат определяется видом выпускаемой продукции. В связи с этим устанавливают наиболее приемлемые для данного вида и качества продукции материалы, а также их количество с учетом неизбежных в производственном процессе потерь. Умножением норм расходов материалов на соответствующие нормативные цены определяется величина материальных расходов. При разработке нормативных цен изучаются рыночные условия, цены основных продавцов материалов, оптимальный размер заказа на материалы [35].

Основной формой сбора материальных затрат для целей калькулирования себестоимости заказа при позаказном методе является требование на отпуск материалов, в котором указываются: тип и количество отпускаемых со склада сырья и материалов; сумма, на которую материалы списываются на производство конкретного заказа; разрешение на их отпуск со склада. Заполненные требования на отпуск материалов служат основой для отнесения стоимости материалов на затраты основного производства (в случае прямых затрат) или на накладные расходы (в случае косвенных затрат). Сумма прямых материальных затрат вносится в карточку регистрации затрат по заказу.

Трудовые затраты. Нормативы трудовых затрат состоят из нормативов использования труда и нормативов цены труда. Для определения нормативных трудовых затрат нормативное время, требуемое для производства единицы продукции или операции (нормативы производительности труда), умножается на нормативную ставку заработной платы. Наиболее широко применяемыми документами учета труда являются рабочий талон, табель рабочего времени и ведомость начисления заработной платы, которые могут использоваться в различных сочетаниях [35].

Независимо от применяемых форм учета трудозатрат для обеспечения эффективной системы позаказного калькулирования все они должны содержать следующие данные: дату совершения работы, описание производимой операции, количество отработанных часов и расценки за труд. Карточки заполняются для каждого отдельного рабочего на каждый день или на каждую операцию, необходимую для производства определенного заказа. Совокупность этих карточек за месяц является основой для учета прямых и косвенных трудовых затрат.

Накладные расходы. Накладные расходы включают в себя затраты труда вспомогательных рабочих, стоимость дополнительных материалов и другие косвенные расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на конкретный заказ. В себестоимость продукции накладные расходы должны входить по видам работ, так как они распределяются на каждый заказ [35].

Составление отчета о себестоимости заказа завершает комплекс работ при позаказной системе калькулирования. Его целью является обобщение информации о собранных для выполнения конкретного заказа затратах (как в общей сумме, так и в разрезе элементов затрат). Причем в отчете о себестоимости присутствуют как плановые данные по затратам, так и фактические, что позволяет использовать отчет для оценки работы подразделений и контроля затрат по конкретному заказу.

Принципиальными преимуществами позаказного метода являются:

– во-первых, позаказная система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции может быть использована для оценки эффективности выполнения заказов. Себестоимость продукции по аналогичным заказам можно сравнивать через определенные промежутки времени для того, чтобы определить, остаются ли издержки в ожидаемых пределах. Иными словами, позаказная система способствует сопоставлению затрат по отдельным заказам, дает возможность выявить наиболее рентабельные заказы как в целом, так и по отдельным операциям в аналогичных заказах;

– во-вторых, применение позаказной системы обеспечивает заработной платой счетных работников и т.п. Однако стоимость получения точных данных по заказам может не компенсироваться получаемой прибылью, иными словами, может не соблюдаться принцип экономической целесообразности [35].

Таким образом, затраты в издательствах учитываются по местам их возникновения, видам и наименованиям продукции (книгам, журналам, газетам и т.д.). Обычно книга одного наименования в течение года выпускается в разовом порядке. На каждое наименование книги открывается отдельный заказ, по которому обобщаются затраты на ее производство. Журналы и газеты печатаются с определенной периодичностью – ежедневно, еженедельно, ежемесячно, ежеквартально, ежегодно. Затраты группируются по каждому наименованию журнала и газеты.

Такой пообъектный учет затрат позволяет исчислять себестоимость каждого наименования книги, номера журнала, газеты и т.д. Отсюда следует, что в издательствах применяется позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

При позаказном методе прямые затраты относятся непосредственно на заказы, косвенные расходы в течение месяца учитываются по местам их возникновения и по окончании отчетного периода распределяются между законченными заказами. К прямым относятся расходы: авторский гонорар, стоимость бумаги, услуги типографии, потери от брака. При определенных условиях к ним можно отнести часть редакционных расходов, в частности стоимость работ по изготовлению оригинал – макетов. К косвенным относят общеиздательские расходы, часть, а иногда и все редакционные и коммерческие расходы.

**2.3 Учетные записи калькулирования себестоимости при позаказном методе**

Группировка затрат по экономическим элементам дает возможность получить представление о совокупной величине и структуре затрат на издательско – полиграфических предприятиях, связанных с производством и реализацией продукции. Однако для грамотного руководства издательско-полиграфическим процессом необходимо располагать подробной информацией о величине произведенных расходов в зависимости от места их возникновения и конкретной формы использования. Поэлементная группировка расходов таких сведений не дает. Поэтому для целей бухгалтерского учета и экономического анализа расходы, связанные с производством и реализацией издательско – полиграфической продукции, необходимо группировать и учитывать по статьям калькуляции.

Группировка затрат издательско – полиграфического предприятия по статьям калькуляции проводится по признаку производственно-технологического назначения и места возникновения затрат. Для целей учета и калькулирования полной себестоимости издательско – полиграфической продукции (работ, услуг) в соответствии с Методическими рекомендациями полностью целесообразно применять следующие калькуляционные статьи [33]:

– расходы на авторский гонорар;

– расходы на гонорар за художественно – графические работы;

– расходы на полиграфические работы;

– расходы на материалы;

– редакционные расходы;

– общеиздательские расходы;

– расходы на продажу;

– потери от брака (только в отчетных калькуляциях).

Специфические условия деятельности отдельных издательско –полиграфических предприятий могут потребовать выделения в учете затрат на изготовление переплетных крышек следующих статей:

– расходы на бумагу для наклейки на переплетные крышки;

– расходы на картон;

– расходы на переплетные материалы;

– расходы на комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты;

– расходы на полиграфические работы;

– потери от брака (только в отчетных калькуляциях).

1. В статью «Расходы на авторский гонорар» включают начисленные суммы авторского гонорара с учетом сумм единого социального налога (далее – ЕСН) и отчислений на обязательное пенсионное страхование [33]:

Расчет расходов на авторский гонорар за литературные произведения проводится исходя из объема оплачиваемых авторских листов и ставки гонорара в соответствии с заключенными авторскими договорами.

2. В статью «Расходы на гонорар за художественно–графические работы» включаются затраты на гонорар с учетом сумм ЕСН и отчислений на обязательное пенсионное страхование: художникам – за художественное оформление и иллюстрирование изданий, графикам – за графические работы, фотографам – за фотоработы, ретушерам – за художественную ретушь и т.д.

Первичными документами на выплату авторского гонорара и гонорара за художественно – графические работы являются:

– издательские договоры (издательский договор регулирует отношения издательства с авторами произведений (в том числе производных), переводчиками, составителями и художниками непериодических изданий, предусмотренные Гражданским кодексом РФ и Федеральным законом «Об авторском праве и смежных правах»);

– трудовые договоры (могут регулировать отношения издательства с авторами иллюстраций, технических рисунков, чертежей, карт и исполнителями других работ по художественно – графическому оформлению издания, предусмотренные Трудовым кодексом РФ);

– расчеты, выписываемые редакциями, и формируемые на их основе ведомости начисления авторского гонорара и гонорара за художественно –графические работы;

– счета на оплату сумм авторского гонорара и гонорара за художественно – графические работы.

В бухгалтерском учете операции, связанные с начислением и выплатой авторского гонорара и гонорара за художественно – графические работы, отражаются следующим образом таблица 2.1 [33].

Таблица 2.1 – Учет операций, связанных с начислением и выплатой авторского гонорара и гонорара за художественно – графические работы

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспондирующие счета | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Начислен авторский гонорар | 20 «Основное производство» | 76–5 «Расчеты с авторами и художниками» |
| 2 | Удержан налог на доходы физических лиц (13%) с сумм начисленного авторского гонорара | 76–5 «Расчеты с авторами и художниками» | 68 «Расчеты по налогам и сборам» |
| 3 | Начислен ЕСН | 20 «Основное производство» | 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (по субсчетам) |
| 4 | Произведена выплата авторского гонорара: – через кассу издательства – перечислением на счет автора в учреждении банка | 76–5 «Расчеты с авторами и художниками» | 50–1 «Касса организации» 51 «Расчетные счета» |

Авторский гонорар по периодическим изданиям может выплачиваться однократно [33].

3. В статью «Расходы па полиграфические работы» включаются затраты на выполнение всех работ по изготовлению заказа полиграфическим предприятием по договорным ценам без учета на добавленную стоимость (далее – НДС). Если эти работы выполняются в полиграфическом подразделении издательства, то расходы на полиграфические работы включают в статью по плановой или фактической себестоимости.

Расходы на полиграфические работы составляют значительный удельный вес в себестоимости издательской продукции. Их планируемый объем определяется исходя из тематического плана выпуска литературы, плана художественно – графического оформления изданий и договорных цен на изготовление изданий. Однако фактическая величина расходов издательства на полиграфические работы в значительной степени обусловлена уровнем технической подготовки производства на полиграфическом предприятии и в издательстве.

Первичными документами для отражения в учете расходов на полиграфические работы являются [33]:

– договоры с полиграфическими предприятиями на выполнение работ по изготовлению печатной продукции с приложениями. В приложениях указываются вид издания, его объем в печатных листах, формат, тираж, красочность, вид обложки (переплетной крышки) и ее красочность, вид представляемого издательского оригинала, используемая для выполнения заказа бумага (картон, переплетные материалы) и нормы их расхода, а также источник обеспечения полиграфическими материалами (издательство или полиграфическое предприятие);

– протоколы согласования договорных цен на работы промышленного характера, выполняемые полиграфическим предприятием;

– счета к оплате, выставляемые полиграфическими предприятиями;

– счета–фактуры на выполненные полиграфические работы;

– накладные на сдачу тиража [33].

Расходы на полиграфические работы без НДС (за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ) отражаются в бухгалтерском учете издательства следующей записью:

Дебет счета 20 «Основное производство», Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

4. В статью «Расходы на материалы» включают расходы на бумагу, картон, пленку, переплетные и другие материалы. Расходы на материалы рассчитывают исходя из потребности в них в натуральном выражении в соответствии с объемами изданий и нормами расхода на учетную единицу издательской продукции. Количество бумаги и картона при этом учитывается в весовых единицах (тоннах), а переплетных и других материалов – в метрических или весовых единицах.

Материалы, используемые полиграфическим предприятием при выполнении заказа издательства по изготовлению печатной продукции, могут быть собственностью:

– полиграфического предприятия;

– издательства.

Источник обеспечения заказа полиграфическими материалами (издательство или полиграфическое предприятие) оговаривается при заключении договора на выполнение полиграфических работ по изготовлению печатной продукции, что определяет специфику бухгалтерского учета расходов на материалы по определенному заказу в издательстве.

Основанием для отражения в учете поступивших материальных ценностей по дебету счета 10 «Материалы» являются оформленные надлежащим образом счет – фактура и накладная от поставщика. Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяется товарно – транспортная накладная, которая составляется грузоотправителем в четырех экземплярах [33].

Бумага, картон и переплетные материалы, принадлежащие издательству и переданные полиграфическому предприятию в переработку, отражаются по договорным ценам внутренней проводкой по счету 10 «Материалы», и оформляются накладными на отпуск материалов на сторону. При этом в бухгалтерском учете осуществляют следующую запись:

– Дебет счета 10, субсчет 7 «Материалы, переданные в переработку»;

– Кредит счета 10, субсчет 1 «Сырье и материалы».

Основанием для отражения в учете затрат на бумагу, картон, переплетные и другие материалы служат отчеты полиграфических предприятий о расходе материалов на заказ (вне зависимости от того, кому – полиграфическому предприятию или издательству – принадлежит право собственности на эти материалы), проверенные и утвержденные издательством.

Расходы на бумагу, картон, переплетные материалы и другие виды МПЗ, учитываемые на соответствующих субсчетах балансового счета 10 «Материалы», включаются в затраты на производство и реализацию издательской продукции (работ, услуг) с помощью следующей записи [33]:

Дебет счета 20 «Основное производство», 25 «Редакционные расходы» («Общепроизводственные расходы»), 26 «Общеиздательские расходы» («Общехозяйственные расходы»), 44 «Расходы на продажу», Кредит счета 10 «Материалы».

Списание материальных ценностей с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счетов учета затрат на производство и реализацию издательско – полиграфической продукции (работ, услуг) производится на основании отчетов полиграфических предприятии о расходе материалов на заказ (по бумаге, картону и переплетным материалам) или накладных-требований на отпуск (внутреннее перемещение) материалов (по прочим видам принадлежащих издательству материально – производственных запасов).

Возвратные отходы, возникшие в процессе производства, уменьшают сумму материальных затрат издательства. Возвратные отходы учитываются по ценам возможного использования, оформляются с помощью накладных и отражаются в бухгалтерском учете издательства следующей бухгалтерской записью [33]:

Дебет счета 10 «Материалы», Кредит счета 20 «Основное производство».

При списании материальных затрат на производство, реализацию издательской продукции (работ, услуг) в соответствии с требования Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 и гл. 25 НК РФ и в зависимости от принятой издательством учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения может применяться один из следующих методов оценки материально-производственных запасов:

– по себестоимости единицы запасов;

– по средневзвешенной себестоимости;

– по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (метод ФИФО).

Применение указанных методов оценки материалов ориентирует издательско–полиграфические предприятия на организацию аналитического учета материалов не только по их видам, но и по отдельным партиям.

5. На издательско-полиграфических предприятиях в себестоимости продукции обособленно выделяют статью «Редакционные расходы». Это связано с тем, что рукописи, поступающие в издательство, проходят ряд редакционных и производственных процессов. Данная статья состоит из следующей номенклатуры [33]:

– расходы на содержание работников аппарата управления;

– расходы на содержание производственного персонала редакции;

– расходы на обработку и оформление оригиналов работниками не списочного состава;

– расходы по приобретению оригиналов – макетов и на художественно-техническое оформление;

– амортизация основных средств;

– расходы по ремонту основных средств производственного назначения;

– расходы на содержание основных средств;

– прочие расходы.

Затраты, которые можно отнести на издания прямым путем (изготовление оригиналов – макетов, внештатное редактирование и т.п.), рассчитывают конкретно по каждому изданию. Затраты, которые невозможно отнести на издания прямым путем, распределяются пропорционально объему изданий в учетно – издательских листах либо прямой заработной плате, либо иным способом, предусмотренным учетной политикой издательства.

Синтетический учет редакционных расходов производится издательством на счете 25 «Редакционные расходы» («Общепроизводственные расходы») в соответствии с приведенной номенклатурой. Типовая корреспонденция счетов по учету редакционных расходов издательства приведена в таблице 2.2 [33].

Таблица 2.2 – Учет операций, связанных с отражением редакционных расходов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание  хозяйственной операции | Корреспондирующие счета | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Начислена заработная плата работникам управления, производственному персоналу и работникам несписочного состава редакции | 25 «Редакционные расходы» | 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» |
| 2 | Начислены: ЕСН; взносы на обязательное пенсионное страхование; взносы на дополнительное страхование работников издательства от несчастных случаев и профессиональных заболеваний | 25 «Редакционные расходы» | 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (по субсчетам) |
| 3 | Списана бумага и другие материалы на подготовку оригиналов-макетов, для перепечатки текстовых и издательских оригиналов | 25 «Редакционные расходы» | 10 «Материалы» |
| 4 | Отражены расходы по приобретению диапозитивов и художественно- графических материалов | 25 «Редакционные расходы» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» |
|  |  |  | 76 « Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» |
| 5 | Начислена амортизация по основным средствам производственного назначения | 25 «Редакционные расходы» | 02 «Амортизация основных средств» |
| 6 | Отражены затраты на капительный и текущий ремонт основных средств производственного назначения | 25 «Редакционные расходы» | 10 «Материалы» 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» |
| 7 | Произведены отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств | 25«Редакционные расходы» | 96 «Резервы предстоящих расходов» |
| 8 | Начислены платежи по страхованию имущества редакции | 25 «Редакционные расходы» | 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» |
| 9 | Включение редакционных расходов в состав затрат издательства (ежемесячно) | 20 «Основное производство» | 25 «Редакционные расходы» |

Редакционные расходы, отраженные по операциям № 1 – 4 табл. 3 номенклатуры, могут быть учтены как прямые расходы непосредственно на счете 20 «Основное производство». Остальные расходы могут отражаться в учете на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Соответствующий порядок учета редакционных расходов должен быть зафиксирован в учетной политике издательства.

6. Расходы издательско – полиграфических предприятий, связанные с содержанием аппарата управления и общеиздательского персонала, а также общехозяйственными затратами, учитываются по статье «Общеиздательские расходы».

Общеиздательские расходы учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в соответствии с существующей номенклатурой [33]:

– административно-управленческие расходы;

– амортизационные отчисления по амортизируемому имуществу общехозяйственного назначения;

– расходы на содержание и ремонт основных средств общехозяйственного назначения;

– прочие общехозяйственные расходы;

– общехозяйственные непроизводительные расходы [33].

Аналитический учет общеиздательских расходов ведется по местам возникновения затрат в соответствующих вспомогательных ведомостях. Основанием для их заполнения служат первичные документы и группировочные ведомости за месяц. Все перечисленные затраты отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с различными счетами учета имущества и обязательств аналогично порядку учета редакционных расходов.

По окончании месяца расходы, учтенные на дебете счета 26 «Общехозяйственные расходы», включают в состав затрат на производство издательской продукции (работ, услуг) следующей учетной записью:

Дебет счета 20 «Основное производство», Кредит счета 26 «Общеиздательские расходы» («Общепроизводственные расходы»).

7) Одним из элементов полной себестоимости продукции (работ, услуг) издательско – полиграфических предприятий являются затраты, связанные с продажей. Они отражаются по статье «Расходы на продажу».

Синтетический учет расходов на продажу осуществляется на счете 44 «Расходы на продажу» в соответствии с приведенной в номенклатурой [33]:

– расходы на упаковку, транспортировку продукции;

– расходы на рекламу;

– расходы на маркетинговые исследования;

– коммерческо-сбытовые расходы;

– прочие расходы.

При этом все перечисленные затраты отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции с различными счетами учета имущества и обязательств аналогично порядку учета редакционных и общеиздательских расходов. По окончании месяца расходы, учтенные на дебете счета 44 «Расходы на продажу», могут быть полностью или частично включены в состав затрат на производство и реализацию издательской продукции (работ, услуг) следующей учетной записью [33]:

– Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»;

– Кредит счета 44 «Расходы на продажу».

При частичном списании обязательному распределению подлежат расходы на упаковку и транспортировку продукции издательства. Списание этих расходов производится в доле, относящейся к отгруженной и реализованной продукции издательства, исходя из ее производственной себестоимости.

Все остальные виды расходов издательства на продажу (расходы на рекламу, маркетинговые исследования, коммерческие расходы и т.д.) подлежат ежемесячному включению в себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) издательства в полном объеме [38].

8) В фактическую калькуляцию себестоимости продукции (работ, услуг) включается также статья «Потери от брака». Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам. В этой связи по статье «Потери от брака» отражаются расходы, относящиеся к категории непроизводительных потерь и связанные с исправлением ошибок, допущенных по вине издательства (выдирки, вклейки, исправление опечаток, сверхнормативная правка и т.п.).

В зависимости от места обнаружения различают брак внутренний и внешний. Внутренним считается брак, обнаруженный в издательстве до отправки продукции покупателям. Внешним называется брак, обнаруженный после отпуска продукции покупателю.

Производственный брак оформляется актом о браке установленной формы или ведомостью о браке, в которой фиксируется несколько фактов брака. В акте указываются характеристики брака, его причина, количество забракованной продукции, виновник брака, себестоимость брака, суммы, подлежащие взысканию с виновников брака, и потери от него. Акт утверждается руководителем издательско – полиграфического предприятия, который и принимает решение о порядке списания потерь от брака – за счет виновных лиц или за счет издательства [33].

Синтетический учет потерь от брака продукции на издательско-полиграфических предприятиях ведется на активном счете 28 «Брак в производстве». Типовые операции, связанные с отражением потерь от брака продукции на издательско-полиграфических предприятиях, приведены в таблице 2.3 [34].

Таблица 2.3 – Учет операций, связанных с отражением потерь от брака

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N п/п | | Содержание хозяйственной операции | | Корреспондирующие счета | | |
| Дебет | | Кредит |
| 1 | | 2 | | 3 | | 4 |
| 1 | | Отражены затраты по исправлению исправимого издательского брака | | 28 «Брак  в производстве» | | 10 «Материалы» |
|  | |  | |  | | 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»  69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 25 «Редакционные расходы» |
| 2 | | Отражена себестоимость окончательного брака | | 28 «Брак в производстве» | | 20 «Основное производство» |
| 3 | | Потери от брака возмещены за счет виновных лиц (сотрудников издательства) | | 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» | | 28 «Брак в производстве» | |
| 4 | | Потери от брака возмещены за счет виновных лиц (поставщиков) | | 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» | | 28 «Брак в производстве» | |
| 5 | | Отражена стоимость забракованной продукции по цене возможного использования | | 10 «Материалы» | | 28 «Брак  в производстве» | |
| 6 | | Невозмещаемые потери от брака отнесены на себестоимость издательской продукции | | 20 «Основное производство» 91 «Прочие доходы и расходы» | | 28 «Брак в производстве» | |

Группировка и учет затрат в разрезе статей калькуляции издательско-полиграфическим предприятиям позволяет:

– своевременно и правильно отражать фактические затраты производства по соответствующим статьям;

– предоставлять информацию для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и сравнения с существующими нормами, нормативами и сметами;

– выявлять резервы снижения себестоимости продукции, предупреждать непроизводительные расходы и потери;

– определять результаты деятельности по каждому структурному подразделению предприятия и др. [33].

Право собственности на изготовленную продукцию принадлежит издателю. Как только составлен акт выполненных работ, свидетельствующий об изготовлении тиража, издатель обязан отразить готовую продукцию на балансе [16]. Не вывезенная со склада типографии продукция издателем учитывается на счете 43 «Готовая продукция» (на отдельном субсчете), а типографией – на забалансовом счете.

Списание расходов также производится ежемесячно в полном объеме на счет 20 или непосредственно в дебет счета 90 «Продажи» (в соответствии с учетной политикой предприятия). Все вышеперечисленные затраты в конечном итоге формируют себестоимость готовой продукции.

Формирование себестоимости готовой продукции: в бухгалтерском балансе готовая продукция может отражаться как по фактической, так и по нормативной (плановой) производственной себестоимости (п. 59 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ). Конкретный способ оценки готовой продукции в бухгалтерском учете должен быть закреплен в учетной политике. Учет по фактической себестоимости: если готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением, то есть по фактической производственной себестоимости, то приход ее на склад отражается проводкой: Дебет 43 «Готовая продукция» Кредит 20 «Основное производство» – оприходована готовая продукция в сумме фактических затрат [32].

Учет по нормативной себестоимости: если учет готовой продукции в организации ведется по нормативной (плановой) себестоимости, используется счет 40 "Выпуск готовой продукции": Дебет 43 «Готовая продукция» Кредит 40 «Выпуск продукции» – отражена готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;

Дебет 90 субсчет «Себестоимость продаж» Кредит 43 ««Готовая продукция»

– списана нормативная себестоимость проданной продукции;

Дебет 40 «Выпуск продукции», Кредит 20 «Основное производство»

– отражена фактическая себестоимость готовой продукции.

На последнее число месяца определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной (плановой), которое списывается следующим образом: Дебет 90 субсчет «Себестоимость продаж» Кредит 40 «Выпуск продукции»

– списана сумма перерасхода (превышения фактической себестоимости над нормативной или плановой);

|  |
| --- |
| Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 40 |

– сторно на сумму экономии [32].

Из этого следует, что все затраты по производству и выпуску печатной продукции в полиграфической деятельности обобщаются на счете 20 «Основное производство». По дебету этого счета отражаются затраты за отчетный период и остатки незавершенного производства на начало и конец месяца, по кредиту – производственная или общеиздательская себестоимость выпуска произведений. Заметим, что незавершенное производство по принятым в производство изданиям оценивается только по прямым затратам (авторский гонорар, расходы на полиграфическое исполнение, стоимость бумаги, картона, переплетных и других материалов, готовых оригинал – макетов).

**ГЛАВА 3 Организация управленческого учета затрат на материалах ООО «Типография №1»**

**3.1 Краткая организационно - экономическая характеристика деятельности ООО «Типография №1»**

Общество с ограниченной ответственностью «Типография №1», именуемое в дальнейшем «Обществом», внесено в Единый Государственный реестр юридических лиц 25.01.2006 года. Юридический и фактический адрес: Россия, 630084 г. Новосибирск, ул. Авиастроителей, 30.

Правовое положение Общества определяется Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью», действующего законодательством Российской Федерации, учредительным договором, решениями общего собрания участников, а также настоящим уставом.

Предметом деятельности Общества является изготовление и продажа полиграфической продукции. Организация изготавливает следующие виды продукции:

− различная бланочная продукция;

− журналы;

− книги и каталоги;

− различная рекламная и сувенирная продукция (наклейки, буклеты, плакаты, календари, поздравительные папки, открытки);

− этикеточная продукция;

– государственные регистрационные номера.

Общество несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. Общество является собственником имущества, учитываемого на его самостоятельном балансе, включая имущество, переданное ему учредителями при создании Общества, имущество, переданное Обществу в оплату акций и имущества, приобретенного за счет других средств в соответствии с действующим законодательством.

Списание с баланса Общества безнадежной к взысканию задолженности, недостач и потерь товарно – материальных ценностей, морально устаревшего, изношенного и непригодного для дальнейшего пользования оборудования, а также затрат по прекращенным и неосуществленным капитальным работам производится исключительно по решению директора Общества, если иной порядок не предусмотрен законодательством Российской Федерации

Организационная структура ООО «Типография №1» состоит из трех уровней: высший уровень, средний и низший.

На высшем уровне находится директор, который:

− без доверенности действует от имени организации, в том числе представляет её интересы;

− совершает сделки от имени организации;

− выдает доверенности на право представительства от имени организации;

− утверждает штаты. Издает приказы и дает указания, обязательные для исполнения всеми работниками организации;

− назначает на должность работников, переводит и увольняет их. Устанавливает заработную плату работникам;

− открывает в банках счета, организует ведение бухгалтерского учета и отчетности;

− уполномочен представить интересы организации при разрешении коллективных трудовых споров;

− представляет интересы организации в ходе проведения коллективных переговоров, заключения, изменения, дополнения коллективного договора;

− исполняет другие функции, необходимые достижения целей деятельности организации и обеспечения его нормальной работы.

На среднем уровне находятся: заместитель директора, заместитель директора – главный бухгалтер, бухгалтер, начальник типографии, зам начальника типографии, начальник цеха по производству регистрационных знаков транспортных средств, менеджер, юрисконсультант. Основными функциями являются обеспечение непрерывного процесса производства печатной продукции, выполнение работ, оказания услуг, прием заказов, устранение получаемых претензии, а также увеличение объема предоставляемых услуг.

К низшему уровню относятся: электрик, водитель, мастер по производству регистрационных знаков транспортных средств, старший мастер по производству, мастер по производству, дизайнер, печатники плоской печати, печатники черно, – белой печати, печатник – тиснильщик, печатник высекального автомата, оператор нумерационной машины – переплетчик, кладовщик, машинист резальных машин, монтажист копировщик печатных форм, бригадир переплетчиц, переплетчица – копировщица, переплетчик, уборщица. Низший уровень должен оперативно выполнять работу, обеспечивать своевременность и качество работ.

Для осуществления постановки бухгалтерского учета ООО «Типография №1», руководствуется: Законом о бухгалтерском учете, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, Планом счетов финансово – хозяйственной деятельности и Инструкцией по его применению.

Правила группировки информации рабочего плана счетов ООО «Типография №1» соответствует Типовому плану счетов, при этом добавлен счет 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства».

К счету 10 «Материалы» открываются дополнительные субсчета, которых нет в типовом плане счетов:

10.10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;

10.11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»;

10.11.1 «Специальная одежда в эксплуатации»;

10.11.2 «Специальная оснастка в эксплуатации»,

При этом в учетной политике ООО «Типография №1» оговорены правила порядка проведения инвентаризации активов и обязательств.

К сожалению, в учетной политике общества отсутствуют правила документооборота и технология обработки учетной информации.

В основном раскрыта вся необходимая информация для осуществления бухгалтерского учета и осуществления деятельности организации. Установлены основные методы оценки активов и обязательств. Приобретение и заготовление материалов осуществляется по фактической себестоимости, незавершенное производство оценивается по фактически произведенной себестоимости.

Амортизация основных средств начисляется линейным способом, исходя из сроков полезного использования, оценка материальных средств осуществляется в оценке по покупным ценам с применением счета 10 «Материалы» и субсчетами, установлен метод списания материальных ценностей на расходы по себестоимости первых по времени приобретения материальных ценностей (метод ФИФО).

ООО «Типография №1» находится на упрощенной системе налогообложения, поэтому на основании двух форм отчетности «Бухгалтерский баланс» (см. приложение А) и «Отчет о прибылях и убытках» (см.приложение Б): доходы и расходы по обычным видам деятельности составили за 2009год месяцев – 25744 тыс.руб., себестоимость проданных товаров – (23305 тыс.руб.), валовая прибыль – 2439 тыс.руб., прибыль от продаж – 148 тыс.руб., прибыль до налогообложения – 86 тыс.руб., чистый убыток отчетного периода 86 тыс.руб.

**3.2 Организация учета затрат и калькулирования себестоимости позаказным методом**

В соответствии с учетной политикой ООО «Типография №1» материально – производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учете по фактической себестоимости. Фактической себестоимостью материально–производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев предусмотренных законодательством).

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», при приобретении материалов за плату в фактические затраты включаются:

– суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов;

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;

– таможенные пошлины;

– невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально–производственных запасов;

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материалы;

– затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования, включая расходы по страхованию;

–затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;

– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов.

В учетной политике данной организации оговорено, что отпущенные в производство материальные ресурсы списываются по себестоимости первых по времени приобретения материалов (метод ФИФО).

При оценки по методу ФИФО применяется правило: первая партия на приход – первая в расход, т.е. расход материальных ресурсов, оценивается по стоимости их приобретения в определенной последовательности: сначала списываются в расход материалы по цене закупленной партии, затем второй, третьей и т.д. порядок оценки не зависит от фактической последовательности расходования партий поступивших материалов.

У метода ФИФО наряду с тем достоинством, что соблюдается последовательность в оценки ресурсов на производство в том же порядке, в каком они поступили, имеются и недостатки. Если рыночные цены на ресурсы подвержены сильным колебаниям, то эти колебания в той или иной степени отражаются в себестоимости готовой продукции и проявляются в росте или снижении прибыли. Но ввиду того, что закупленные запасы идут в производство не сразу и иногда время производства довольно велико, то колебания их себестоимости значительно отстают во времени от колебаний рыночных цен, а это оказывает влияние на прибыль. Применение данного метода оценки материалов ориентирует предприятие на организацию аналитического учета материалов по отдельным партиям.

Первичные документы по поступлению производственных запасов являются основой организации материального учета. Именно по первичным документам осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью и использованием производственных запасов. Первичные документы по движению материалов должны тщательно оформляться, обязательно содержать все подписи лиц, совершивших ту или иную операцию, и коды соответствующих объектов учета. Контролировать соблюдение правил оформления движения материальных ресурсов должен главный бухгалтер и руководители соответствующих подразделений.

Для выполнения производственной программы организация определяет потребность в материальных ресурсах и приобретает или производит их. Сырье и материалы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, закупивших материалы, от списания выбывающих основных средств.

При приеме заказа на изготовление полиграфической продукции с заказчиками заключается договор, в котором определяются предмет договора, цена продукции, условия оплаты, права, обязанности и ответственность сторон (см. приложение В). После чего менеджер выписывает заказ (см. приложение Г).Под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально изготовленной для него полиграфической продукции. В заказе указывается количество и сумма затрат на изготовление данного вида продукции и общая сумма заказа. Заказ состоит из двух частей, каждая непосредственно подписывается начальником типографии. Первая часть заказа – смета, которая является плановым расчетом определяющим стоимостную оценку расхода по конкретному заказу. Смета включает в себя расчет натуральных показателей с учетом стоимостных расценок и определяет будущие параметры хозяйственной деятельности.

Первая часть передается в бухгалтерию и регистрируется в журнале регистраций заказов, ответственным за ведение которого назначается зам.директора – главного бухгалтера. Вторая часть заказа передается ответственным за оформлением заказов мастеру смены по производству, вместе с макетами, фотопленками, распечаткой или оригиналом изготавливаемой продукции под роспись в журнале регистрации выпускаемой продукции, ответственным за ведение которого назначены мастера по производству.

Срок изготовления продукции согласовывается с заказчиком, начальником типографии и фиксируется в журнале регистрации выпускаемой продукции.

На основании первой части заказа в бухгалтерии оформляется счет на оплату продукции (работ, услуг) в двух экземплярах, один экземпляр, которого передается заказчику для оплаты.

Контроль за выполнением плана материально – технического обеспечения по договорам, своевременностью поступления материалов возложен на службу снабжения. На данном предприятии применяется позаказный метод учета себестоимости продукции. Для целей проверки полученных материалов на соответствие заказа на поставку кладовщик имеет копию каждого заказа. Каждая поставка материалов сопровождается регистрацией в виде извещения о получении материалов. В свою очередь счет от продавца вместе с копией заказа на покупку материалов поступает в бухгалтерию. Когда туда же поступает отчет о приемки поступивших материалов, все документы сопоставляются на предмет соответствия полученных материалов заказу на покупку.

При поступлении материалов на основании накладной поставщика в бухгалтерии филиала делается проводка Дебет 10 «Материалы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Принятые кладовщиком материалы оформляются однострочными или многострочными приходными ордерами (см. приложение Д). Однострочный приходный ордер составляют только на определенный вид материала, в многострочный записывают все принятые материалы независимо от количества. Приходный ордер подписывается заведующим складом и экспедитором.

Движение материалов внутри организации оформляется при помощи требования – накладной (см. приложение Е). Отпуск материалов в производство отражается по рыночной стоимости и списывается с дебета счета 10 «Материалы» в кредит счета 20 «Основное производство». Требование – накладная выписывается в двух экземплярах: один экземпляр служит основанием для списания ценностей, другой – для оприходования ценностей, если меняется материально – ответственное лицо.

Движение материалов на складе отражается в карточках складского учета. Записи в них делаются на основании первичных документов в день совершения операции. Движение материалов по складу находит свое отражение в оборотно – сальдовой ведомости**.** Внутреннее перемещение материалов отражается Дебет 40 «Выпуск продукции», Кредит 10 «Материалы».

Расходы, подлежащие распределению по периодам в момент их осуществления, отражаются Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»:

По окончании месяца создаются резервы образования которых предусмотрено в учетной политики (на выплату заработной платы на отпуск):

Также по окончании месяца расходы подлежащие распределению по периодам признаются текущими расходами в зависимости от назначения этих расходов и принадлежности:

После окончания месяца счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» для включению в себестоимость конкретного заказа списываются на счет 20 «Основное производство».

Зона ответственности за качество выпускаемой продукции разделяется следующим образом:

– утверждение оригинал–макета у заказчика (дата и подпись заказчика на макете) – руководители группы сбыта;

– проверка фотоформ на соответствие утвержденному оригинал – макету – руководитель отдела дизайна;

– проверка и утверждение пробного оттиска, личной подписью с указанием даты – мастера смен по производству.

После изготовления продукции (работ, услуг), вторая часть заказа с пробным оттиском, подписанная мастером смены по производству и работниками типографии, непосредственно занятыми в выпуске продукции по данному заказу, с указанием даты выпуска продукции (работ, услуг), передается на склад готовой продукции вместе с продукцией под роспись в журнале выпускаемой продукции.

Готовая полиграфическая продукция произведенная собственными силами передается на склад на основании накладной на передачу готовой продукции в места хранения (см. приложение Е). В бухгалтерском учете это отражается следующей проводкой Дебет 43 «Готовая продукция», Кредит 40 «Выпуск продукции». После окончания изготовления продукции данный заказ закрывается.

Вторая часть заказа передается кладовщиком в бухгалтерию, где сравнивается с первой. В случае дополнительного отпуска материалов со склада в процессе изготовления продукции по второй части заказа, мастером по производству составляется объяснительная на имя начальника типографии, на основании которой издается приказ о наказании виновных.

После выполнения заказа заказчик на основании платежного поручения производит оплату за готовую продукцию. После оплаты заказчиком производится отгрузка готовой продукции на основании товарной накладной (см. приложение Ж).

Списывается фактическая себестоимость выпущенной продукции:

Дебет 40 «Выпуск продукции» Кредит 20 «Основное производство».

Счет 40 «Выпуск продукции» сальдо не имеет, выявленные при таком варианте отклонения без распределения списываются на счета по учету продаж: Дебет 90.2 «Себестоимость продаж» Кредит 40 «Выпуск продукции».

Если заказ представлен единичным видом изделия, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат. Если заказом предусмотрено производство нескольких видов продукции, то путем суммирования всех затрат получают себестоимость изготовления всех партии заказа. Для определения себестоимости одного вида изделия затраты делят на количество единиц продукции в партии.

В структуре ООО «Типография №1» имеется отдел дизайна, если происходит выполнение работ для сторонних организаций по договорам подряда, то расходы по выполнению этих работ учитываются на субсчете к счету 20 «Основное производство», их списание происходит:

– Дебет счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж»;

– Кредит счета 20, субсчет «Выполнение работ по договору подряда».

**3.3 Рекомендации по совершенствованию управленческого учета на предприятии**

В настоящее время в силу объективных трудностей сложность постановки управленческого учета приводит к тому, что на большинстве полиграфических предприятий он сводится к оценке фактических затрат посредством формирования себестоимости в разрезе калькуляционных статей.

Практически в отрасли сложилась практика управления затратами на основе усреднения стоимости заказа, что создает проблемы точного учета производственных затрат при выполнении конкретных заказов; не позволяет создать грамотную ценовую политику и выстроить на этой основе взаимовыгодные отношения с заказчиком.

По мнению руководителей полиграфических предприятий, данный подход к учету затрат снижает эффективность деятельности предприятия и его инвестиционную привлекательность, так как сложившаяся система не позволяет в полной мере учесть степень технологической сложности заказа, наличие ручных операций, неравномерность загрузки оборудования и др.

Для повышения эффективности деятельности ООО «Типография №» рекомендуется: увеличение объема производства за счет использования имеющихся у предприятия резервов в виде производственных мощностей. Отсутствие заказов сказывается на загрузке производственного оборудования, падают тиражи книжно – журнальной продукции, выполненной способами офсетной печати.

В целом улучшение использования производственных мощностей вызовет увеличение объема продукции, что повлечет увеличение себестоимости продукции, но в результате роста объема выпуска продукции уменьшаются условно–постоянные расходы на единицу продукции.

На типографии можно ввести службу маркетинговых исследований, работники которой будут заниматься поисками заказов, рынками сбыта, поставщиков качественного сырья. На эту службу можно также возложить обязанности по проведения масштабной рекламной кампании в средствах массовой информации, организация наружной рекламы, создание своей рекламной страницы в международной компьютерной сети INTERNET, куда могла бы своевременно поступать информация о новинках выпущенных типографией.

Сокращение расходов на обслуживание производства и управление, т.е. расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственных и общехозяйственных расходов – один из способов снижения себестоимости, путем устранения непроизводительных расходов, под которыми понимаются не планируемые расходы и потери, вызываемые бесхозяйственностью, недостатками в организации производства и бухгалтерском учете материальных ценностей.

К непроизводственным расходам в составе общепроизводственных расходов относятся простои по вине цеха, затраты на допечатку тиражей, перерасход бумаги. В составе общехозяйственных расходов непроизводительными считаются потери от простоев не по вине цеха, потери от недостачи материальных ценностей. Проведение мероприятий по ликвидации непроизводительных расходов (своевременное проведение ремонтных работ, организация контроля работы транспортного хозяйства) позволит сократить себестоимость продукции.

В качестве рекомендаций по снижению себестоимости продукции предлагается организовать контроль и учет расхода материалов с целью избежание перерасхода по ним. Необходимо разработать нормы затрат труда и материалов (на основе "Межотраслевых норм времени и выработки на процессы полиграфического производства" и "Норм расходования основных полиграфических материалов") с учетом специфики выпускаемой продукции, имеющегося парка полиграфического оборудования и особенностей его эксплуатации.

Так в данной типографии печатные машины представлены двумя видами:

– «Romayor» – это однокрасочная машина формата А3. И для печати одной краски необходимо заранее, при расчете заказа, выписывается 50 листов формата А3 для приладки печати. Следовательно, если на данном оборудовании будет осуществлена печать полноцвета (4 краски) необходимо принять в расчет уже 200 листов формата А3;

– «Roland» – машина двухкрасочная формата А2 и уже для печати 4 красок потребуется для приладки только 100 листов.

Если в заказе будут дальнейшие этапы производства, такие как нумерация, вырубка, перфорация и т.п., то бумаги на брак надо еще 50 листов.

ООО «Типография «1» не ведет учет расходования бумаги, картона, ткани. При желании и разработке соответствующей методики с использованием ПЭВМ – это осуществить возможно. Внедрение такой методики расчетов при относительно не больших затратах могло бы позволить существенно усилить контроль за использованием ресурсов, что в конечном итоге позволило бы их экономить.

Нормы расхода картона также можно разрабатывать: так, на пример, для твердого переплета на 100 книг формата А4 необходимо 25 листов переплетного картона. Если же 100 книг будут в твердом переплете уже в бумвиниле, то потребуется 20 метров материала. Также необходимо учитывать бумагу на форзац, на 100 книг потребуется офсетной бумаги 120 гр\кв.м.25 листов формата А1.

Основными направлениями снижения себестоимости продукции не зависящими от деятельности предприятия являются:

– стабилизация экономики;

– стабилизация цен на основные материалы, топливо и энергию;

– совершенствование системы налогообложения;

– размещение на типографии государственных заказов.

Остановимся подробнее на последнем пункте. По–моему мнению, государственные организации ведающие организацией полиграфии и книжной торговли должны вести политику протекционизма по отношению к крупным типографиям, каким является ООО «Типография №1», однако помощь им необходимо оказывать не в виде целевого финансирования, как это было раньше, а в порядке размещения государственных заказов. Хорошая работа позволит предприятию самому заработать средства для полноценного развития и модернизации производства.

На основании формы № 1 «Бухгалтерский баланс» рассчитаем обеспеченность запасов источниками их формирования. В расчете используются либо товарные запасы, либо все запасы и затраты. Цель расчета – необходимо проверить какие источники средств и в каком объеме используются для покрытия запасов.

В зависимости от того какие виды источников были использованы таблица 3.1 определяют тип финансового положения предприятия – согласно методике Ковалева В.В.

Таблица 3.1 – Оценка обеспеченности производственных запасов источниками финансирования ООО «Типография №1» за I квартала 2010 года В тыс.руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Комментарий | Начало  периода | Конец  периода |
| 1. Производственные запасы | Стр. 210 | 1492 | 2055 |
| 2. Собственные оборотные средства | Стр.490+640+590–190–230 | –2671 | –256 |
| 3. Источники формирования запасов | СОС+стр.610+621 | 7319 | 9320 |
| 4. Тип финансового положения предприятия | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | № 2 | №2 |

Вывод: соотношение СОС<ПЗ≤ИФЗ показывает, что у ООО «Типография №1» нормальная финансовая устойчивость. Это соотношение соответствует положению когда успешно функционирующая организация использует в текущей деятельности и собственные и привлеченные средства.

Учет затрат по местам их возникновения позволит полиграфическому предприятию решить следующие задачи.

1. Производственный менеджмент получает возможность определить выполнение заказа с учетом технических и экономических возможностей предприятия – выбрать оптимальный технологический маршрут еще на стадии приемки заказа. Это позволяет решить такой важный вопрос, как организация эффективных взаимоотношений с издающими структурами – сформулировать правила работы с заказчиками, требования к издательским материалам, стандарты на передачу файлов от заказчика, что значительно сокращает трудоемкость допечатной стадии полиграфического производства и обеспечивает требуемое качество полиграфических работ.

К основным задачам учета затрат на производство относятся:

– обеспечение администрации предприятия информацией для принятия управленческих решений;

– наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат в сопоставлении с их нормативами и плановыми размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;

– исчисление себестоимости выпускаемой продукции для оценки готовой продукции и расчета финансовых результатов;

– выявление и оценка экономических результатов производственной деятельности структурных подразделений [28].

2. На основе учета затрат на каждом рабочем месте диспетчерская служба сможет отслеживать сроки прохождения заказа в производстве, определять нормативное и фактическое время изготовления полиграфической продукции, очередность передачи заказов в производство. Оптимальное календарное планирование позволит соблюдать сроки выполнения заказов, сократить длительность производственного цикла и улучшить использование оборудования на "проблемных" рабочих местах.

3. Точное представление о затратах, связанных с выполнением конкретного заказа, дает возможность правильно оценивать эффективность производства. Для каждого предприятия, а также для каждой единицы оборудования необходимо рассчитать свои области значений производительности. Оценку производительности необходимо проводить в условно – натуральных показателях с учетом отдельных временных интервалов и специфики выпускаемой продукции. В целом необходимо учитывать специфические особенности данного предприятия, которые проявляются в техническом оснащении, скоростных режимах работы оборудования и технологической дисциплине, используемых материалах, квалификации рабочих, организации производства, труда и управления.

4. Учет затрат на рабочих местах позволяет определять плановую и фактическую себестоимость заказа, учитывая затраты по местам их возникновения, видам затрат, их носителям. Это позволит не только точно определить переменные затраты и отнести прямые затраты на заказ, но и достаточно достоверно распределить косвенные затраты, что существенно повлияет на правильность позаказного отнесения затрат, позволит уйти от усреднения затрат, даст возможность точно определить стоимость выполнения полиграфических работ и установить аргументированную для заказчика цену типографских работ [42].

Эффективность предложенных рекомендаций представлена в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Оценка эффективности предложенных рекомендаций на IIквартал 2010года

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Себестоимость 1ед. продукции (руб.) | Объем реализуемой продукции (руб.) | Полная себестоимость реализуемой продукции (руб.) | Выручка (руб.) | Прибыль  от реализации (руб.) | Увеличение прибыли во 2 кв. 2010г. |
| 1 кв. 2010г. | 2,26 | 2 574 250 | 5 817 805 | 6 436 242 | 609 898 | ------ |
| Снижение себестоимости на 3% | 2,19 | 2 574 250 | 5 637 608 | 6 436 242 | 798 635 | 31% |
| Увеличение объема реализации на 3% | 2,26 | 2 651 477 | 5 992 338 | 6 628 692 | 636 354 | 4,3% |
| Увеличение объема и снижение себестоимости на 3% | 2,1 | 2 651 477 | 5 806 735 | 6 628 492 | 821 757 | 34% |

Таким образом, предложенные рекомендации по улучшению использования производственных мощностей, увеличению объема рекомендуемой продукции, контролю расхода материалов с целью избежания перерасхода по ним (снижение себестоимости), позволят увеличить прибыль от реализации на 34%, покрыть убытки I квартала и получить чистую прибыль во II квартале 2010года.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Издательские организации занимаются подготовкой, выпуском и реализацией печатной продукции: книг, журналов, газет, плакатов и т.п. Эти организации могут быть зарегистрированы в форме издательства или редакции. Издательства выпускают различную печатную продукцию (книги, журналы, плакаты и т.д.) в широком ассортименте. Редакции, как правило, специализируются по выпуску отраслевых или профильных журналов, но могут выпускать и другую однотипную печатную продукцию: газеты, календари, буклеты и т.д.

Рассмотрев в настоящем исследовании понятие и сущность управленческого учета, классификацию затрат, определение себестоимости и методы её калькулирования, изучение технологического процесса в полиграфической деятельности, применение позаказного метода калькулирования себестоимости в издательской деятельности, составление учетных записей и калькулирования себестоимости позаказным методом на практике, рекомендации по усовершенствованию управленческого учета в ООО «Типография №1», можно сделать вывод, что поставленная цель в работе достигнута.

Содержание изложенной концепции раскрыто и доказано, о чем свидетельствуют выводы, сделанные в процессе решения поставленных в исследовании задач:

1) управленческий учет – это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта. Его цель заключается в том, чтобы помочь менеджерам в принятии экономически обоснованных решений;

2) система учета производственных затрат организуется на каждом предприятии по – разному, но классифицируются затраты в зависимости от направлений учета. Под направлением учета затрат понимаются область деятельности, где необходим целенаправленный учет затрат на производство. Выделяются три основных направления учета затрат:

– определение (калькулирование) себестоимости изготовленной продукции и финансовых результатов деятельности организации;

– принятие управленческих решений;

– осуществление планирования и контроля;

3) себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. В условиях перехода к рыночной экономике себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно – хозяйственной деятельности организации. Учёт затрат на производство и калькулирование себестоимости является наиболее сложным и ответственным участком учётных работ. Калькулирование представляет собой комплексную систему экономических расчётов затрат производства на выпуск продукции и себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг.

Методика учета и калькулирования выбирается предприятием исходя из индивидуальных особенностей предприятия. На практике возможно использование:

– попроцессного метода;

– попередельного метода;

– позаказного метода;

4) технологический процесс полиграфического производства зависит от множества факторов:

– от видов и способов печати;

– от технологии изготовления фотоформ и офсетных пластин;

– от бумаги и переплетных материалов.

Производствен ный процесс состоит из нескольких этапов: подготовка бумаги, подготовка машины, приладка, получение эталонного оттиска;

5) затраты в издательствах учитываются по местам их возникновения, видам и наименованиям продукции (книгам, журналам, газетам и т.д.). Обычно книга одного наименования в течение года выпускается в разовом порядке. На каждое наименование книги открывается отдельный заказ, по которому обобщаются затраты на ее производство. Журналы и газеты печатаются с определенной периодичностью – ежедневно, еженедельно, ежемесячно, ежеквартально, ежегодно. Затраты группируются по каждому наименованию журнала и газеты. Такой пообъектный учет затрат позволяет исчислять себестоимость каждого наименования книги, номера журнала, газеты и т.д. Отсюда следует, что в издательствах применяется позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

При позаказном методе прямые затраты относятся непосредственно на заказы, косвенные расходы в течение месяца учитываются по местам их возникновения и по окончании отчетного периода распределяются между законченными заказами. К прямым относятся расходы: авторский гонорар, стоимость бумаги, услуги типографии, потери от брака. При определенных условиях к ним можно отнести часть редакционных расходов, в частности стоимость работ по изготовлению оригинал – макетов. К косвенным относят общеиздательские расходы, часть, а иногда и все редакционные и коммерческие расходы;

6) все затраты по производству и выпуску печатной продукции в издательстве обобщаются на счете 20 «Основное производство». По дебету этого счета отражаются затраты за отчетный период и остатки незавершенного производства на начало и конец месяца, по кредиту – производственная или общеиздательская себестоимость выпуска произведений. Заметим, что незавершенное производство по принятым в производство изданиям оценивается только по прямым затратам (авторский гонорар, расходы на полиграфическое исполнение, стоимость бумаги, картона, переплетных и других материалов, готовых оригинал – макетов).

По дебету счет 20 «Основное производство» корреспондирует с кредитом счетов: 10 «Материалы», 25 «Редакционные расходы», 26 «Общеиздательские расходы», 28 «Брак в производстве», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». По кредиту счета 20 «Основное производство» происходит списание общеиздательской себестоимости выпущенной печатной продукции;

7) ООО «Типография №1» находится на упрощенной системе налогообложения, поэтому на основании двух форм отчетности «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о прибылях и убытках»: доходы и расходы по обычным видам деятельности – 25744 тыс.руб., себестоимость проданных товаров – (23305 тыс.руб.), валовая прибыль – 2439 тыс.руб., прибыль от продаж – 148 тыс.руб., прибыль до налогообложения – 86 тыс.руб., чистый убыток отчетного периода 86 тыс.руб. Для формирования имущества предприятие использует в большей степени привлеченные средства (кредиторская задолженность). Предприятие полностью зависит от кредитов и займов.

8) списывается фактическая себестоимость выпущенной продукции ООО «Типография №1»: Дебет 40 «Выпуск продукции» Кредит 20 «Основное производство». Счет 40 «Выпуск продукции» сальдо не имеет, выявленные при таком варианте отклонения без распределения списываются на счета по учету продаж: Дебет 90.2 «Себестоимость продаж» Кредит 40 «Выпуск продукции».

Если заказ представлен единичным видом изделия, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат. Если заказом предусмотрено производство нескольких видов продукции, то путем суммирования всех затрат получают себестоимость изготовления всех партии заказа. Для определения себестоимости одного вида изделия затраты делят на количество единиц продукции в партии;

9) для повышения эффективности деятельности ООО «Типография №1» рекомендуется: увеличение объема производства за счет использования имеющихся у предприятия резервов в виде производственных мощностей. Отсутствие заказов сказывается на загрузке производственного оборудования, падают тиражи книжно – журнальной продукции, выполненной способами офсетной печати.

К непроизводственным расходам в составе общепроизводственных расходов относятся простои по вине цеха, затраты на допечатку тиражей, перерасход бумаги. В составе общехозяйственных расходов непроизводительными считаются потери от простоев не по вине цеха, потери от недостачи материальных ценностей. Проведение мероприятий по ликвидации непроизводительных расходов (своевременное проведение ремонтных работ, организация контроля работы транспортного хозяйства) позволит сократить себестоимость продукции. В качестве рекомендаций по снижению себестоимости продукции предлагается организовать контроль и учет расхода материалов с целью избежание перерасхода по ним.

Одним из главных принципов рыночной экономики является рентабельность предприятия. Эффективность работы предприятия, использование всех факторов производства характеризуется, прежде всего, тем, насколько его деятельность способна обеспечить получение прибыли. Прибыль является источником финансирования дальнейшего развития предприятия и во многом определяет возможности развития экономики государства и регионов, так же установленную ее часть предприятия отчисляют в бюджет на государственные и муниципальные нужды. Уровень или объем прибыли предприятия зависит от уровня себестоимости продукции, работ или услуг, чем ниже себестоимость, тем больше прибыль. В связи с этим прибыль и себестоимость продукции являются важнейшими показателями производственно – хозяйственной деятельности предприятия. Каждое предприятие стремится быть рентабельным, что требует систематического контроля издержек производства.

Без знания фактических затрат на изготовление продукции, без достоверной информации о всех факторах, определяющий уровень себестоимости продукции, невозможно руководить работой предприятия, невозможно определить рентабельность продукции и добиться снижения затрат. В связи с этим управление себестоимостью является ключевым моментом в деятельности предприятия.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

Нормативно-правовые акты

1) Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая (по соств.на 1 февраля 2006 г., с изм., вступв силу с 2007 г.). – Новосибирск: Сибирское университетское издательство, 2006. – 645 с. – (Кодексы и законы России)

Учебная и научная литература

2) Бахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. – М.: ИКФ Омега–М, 2002. – 473 с.

3) Белобородова В.А. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие/ ВЗФЭИ. – М.: Экономическое образование, 1993. – 263 с.

4) Пикок Д. Издательское дело: Пер.с англ. – 2–е издание, испр.и доп. – М.: Издательство ЭКОМ, 2000. – 424 с.

5) Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студентов вузов обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. – 3–е изд., доп.и пер. – М.: Омега – Л, 2004. – 576 с.

6) Вещунова Н.Л. Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 245 с.

7) Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. – М.: ТК Велби, Изд – во Проспект, 2007. – 472 с.

8) Воронова Е.Ю., Улина Г.В. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд–во Проспект, 2006. – 248 с.

9) Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Бухгалтерская (финансовая) отчет–

ность. – М.: Дело и сервис, 1998. – 324 с.

10) Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Бухгалтерская (финансовая) отчет–

ность. – М.: Дело и сервис, 1998. – 348 с.

11) Жебрак М.Х. Основы нормативного метода калькуляции. – М.: Машгиз, 1948 – 196 с.

12) Карлова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2004. – 351 с. – (Серия «Профессиональный учебник: Бухгалтерский учет»)

13) Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник. – 3-е изд. – М.: Издательское – торговая корпорация «Дашков и К», 2007. – 484 с.

14) Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. – М.:Инфра–М, 1998. – 235 с.

15) Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – М.: Изд–во «ИНФРВ – М», 2003. – 275 с.

16) Методические рекомендации по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на предприятиях издательской деятельности / Разраб. Л.А. Галкина, Н.М. Мерзликина, Л.К. Никандрова, Т.Ш. Раскина. – М.: НИЦ «Экономика», 2003. – 236 с.

17) Мизиковский Е.А. Нормативный учет себестоимости продукции вспомогательных производств. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 199 с.

18) Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – Изд. 5-е. – М.: Едиториал УРСС, 2004. – 320 с.

19) Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ–костинг". Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993 – 123 с.

20) Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

21) Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов. – К.: Финансы и статистика, 1989. – 254 с.

22) Попова Л.В. Управленческий учета и анализ с практическими примерами: Учебное пособие / Л.В. Попова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова. – М.: Дело и сервис, 2006. – 224 с.

23) Реформа бухгалтерского учета 2006 все 21 ПБУ. – Новосибирск: РИПЭЛ, 2006. – 176 с.

24) Стажкова М.М. Управленческий учет: Краткий курс: Учебное пособие для высшей школы. – М.: Академический Проект, 2003. – 176 с. – («Gaudeamus»).

25) Стоцкий В.И. Основы калькулирования и экономического анализа себестоимости. – Л.: Соцэкгиз, 1934. – 479 с.

26) Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 254 с.

27) Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия. – М.: ИНФРА–М, 2005. – 218 с. – (Высшее образование).

Периодическая литература - статьи из журналов и газет

28) Адамов Н. Классификация затрат в управленческом учете // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – № 36. – С. 25 – 30.

29) Адамов Н. Классификация затрат в управленческом учете // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – № 37. – С. 22 – 26.

30) Белан А. Специализация будет расширяться // CMYK Сибирский полиграфический вестник. – 2007. – № 4. – С. 12 – 13.

31) Врублевский Н.Д. Учет затрат на производство в издательствах // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 14 – 18.

32) Гулина А.А. Особенности учета затрат в издательствах // Главбух. Прил.«Учет в производстве». – 2006. – № 1. – С. 8 – 11.

33) Керимов В.Э. Группировка и учет затрат на издательско-полиграфических предприятиям по статьям калькуляции // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2007. – № 4. – С. 22 – 34.

34) Керимов В.Э. Группировка и учет затрат на издательско-полиграфических предприятиям по экономическим элементам // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2007. – № 3. – С. 11 – 17.

35) Керимов В.Э. Методика калькулирования фактической позаказной себестоимости продукции на полиграфических предприятиях // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2007. – № 5. – С. 25 – 32.

36) Керимов В.Э. Организация управленческого учета в издательско-полиграфических предприятиях // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2007. – № 1. – С. 13 – 17.

37) Кочкин П.В. Этикетка: предложение опережение спрос // CMYK Сибирский полиграфический вестник. – 2006. – № 6. – С. 12.

38) Никольская Э.В. Анализ затрат на производство // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2007. – № 3. – С. 7–11.

39) Семенов Д. Современное бумагорезальное оборудование от Schneider Senator // CMYK Сибирский полиграфический вестник. – 2005. – № 5. – С. 20 – 22.

40) Смирнов Д. Автономные нумераторы или Hamada NP: выбираем лучшее // CMYK Сибирский полиграфический вестник. – 2005. – № 5. – С. 18 – 19.

41) Соловьева И. В помощь технологу: задачи технолога полиграфического предприятии // CMYK Сибирский полиграфический вестник. – 2006. – № 10. – С. 24 – 26.

42) Степанова Г.Н. Разработка управленческих решений на основе механизма операционного левериджа (экономическое обоснование материальных и трудовых затрат) // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2007. – № 2. – С. 20 – 23.

43) Хоружий Л.И. Управленческий учет затрат // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 4. – С. 15 – 19.

44) Шишкоедова Н.Н. Введение в бюджетирование деятельности издательств и полиграфических мероприятий // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2007. – № 4. – С. 14 – 16.

45) Шишкоедова Н.Н. Общие принципы составления бюджета продаж // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2007. – № 5. – С. 22 – 31.