СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ И ОКАЗАННЫХ УСЛУГ

1.1 Понятия «расходы», «затраты», «издержки». Классификация затрат

1.2 Учет расходов организации по экономическим элементам

1.3 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости

1.4 Учет продажи продукции, выполненных работ и оказанных услуг

2. организационно-экономическая характеристика огуп «белозерское дрсп»

2.1 Организационная характеристика

2.2 Экономическая характеристика

3. Учет затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продажи

3.1 Первичный учет затрат на производство

3.2 Аналитический и синтетический учет затрат

3.3 Первичный учет продажи продукции, выполненных работ и оказанных услуг

3.4 Аналитический и синтетический учет продажи

4 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ И ОКАЗАННЫХ УСЛУГ И ИХ ПРОДАЖ

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

ВВЕДЕНИЕ

учет затрата производство

Мощный наплыв новых фирм и как следствие этого усиление конкуренции заставляет существующие предприятия серьезно задуматься над тем, как бы не потерять часть своей рыночной доли и не снизить свои прибыли. Это приводит их к рассмотрению затрат на производство и реализацию продукции, без анализа которых существование фирмы в современных рыночных условиях становится не только проблематичным, но на мой взгляд даже невозможным (тем более что вести бухгалтерский учет предприятия обязывают законы РФ). Это очевидно, ведь любой анализ результатов хозяйственной деятельности предприятия имеет своей основой именно данные о затратах на производство и реализацию продукции.

Основные задачи бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции – учет объема ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям; учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению; калькулирования себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости; выявление результатов деятельности структурных хозрасчетных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции.

Объем выручки от продажи продукции, выполненных работ и оказанных услуг является важнейшим показателем, характеризующим производственную и финансовую деятельность коммерческой организации и промышленного предприятия. В результате продажи продукции, выполненных работ, оказанных услуг создается возможность из полученной выручки произвести оплату приобретенных имущества, сырья и материалов, рассчитаться с работниками по оплате труда, с бюджетом по налогам и сборам, по платежам во внебюджетные фонды, с банком по кредитам. Продажа продукции, работ и услуг должна обеспечить не только возмещение расходов на производство и сбыт, но и получение прибыли - одного из важнейших источников расширения производства, обновления, модернизации и реконструкции основных средств, увеличения объема выпуска продукции.

На сегодняшний день, предложенная к рассмотрению тема не является абсолютно новой, хотя большинство учебников не дают полной и подробной информации о ней, а содержат лишь ее части.

В данной работе сделана попытка систематизации затрат на производство, краткого анализа предложенных классификаций, дан подробный перечень затрат включаемых в себестоимость произведенной продукции. Так же в данной работе представлены все основные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции . С целью улучшения системы учета и оперативного контроля за затратами не обойдены стороной и рекомендации по снижению затрат на производство.

Основными целями данной курсовой работы является:

- получение знаний о принципах учета и контроля затрат на производство;

- показать синтетический и аналитический учет затрат на производство, а так же учет продажи продукции, (работ, услуг);

- проанализировать деятельность предприятия в данной области бухгалтерского учета, пользуясь документами бухгалтерии и первичными документами.

Для достижения поставленных целей необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть финансовое состояние предприятия;

- изучить теоретические основы бухгалтерского учета продаж;

- изучить счета, применяемые для учета затрат на производство продукции (работ, услуг) и их продажи;

- ознакомиться с формами первичных документов.

Объектом исследования является ОГУП "Белозерское ДРСП".

Предметом исследования являются система учета затрат на производство продукции (работ, услуг) и процесс их продажи (реализации).

Базой исследования послужили, в основном, учебные пособия и практикумы ведения учета затрат на современном этапе становления рынка, набор нормативных документов и рекомендаций, а также ряд журнальных статей из основных экономических периодических изданий по бухгалтерскому учету.

**1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ И ОКАЗАННЫХ УСЛУГ**

**1.1 Понятия «расходы», «затраты», «издержки». Классификация затрат**

В экономической теории утвердился подход, согласно которому любое коммерческое предприятие стремится принимать такие решения, которые обеспечивали бы ему получение максимально возможной прибыли. Прибыль, как правило, зависит в основном от цены продукции и затрат на ее производство и реализацию.

Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Под воздействием законов рыночного ценообразования в условиях свободной конкуренции цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя, она выравнивается автоматически. Другое дело — затраты, формирующие себестоимость продукции. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве.

В экономической литературе и нормативных документах часто применяются такие термины, как "издержки", "затраты", "расходы". Неправильное определение этих понятий может исказить их экономический смысл.

Внимательное ознакомление с сущностью перечисленных выше терминов позволяет сделать вывод о том, что в своей основе все эти понятия означают одно и то же — затраты предприятия, связанные с выполнением определенных операций.

Термин "издержки" применяется, как правило, в экономической теории. Это суммарные жертвы предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Они включают в себя как явные (бухгалтерские, расчетные), так и вмененные (альтернативные) издержки.

Явные (расчетные) издержки — это выраженные в денежной форме фактические затраты, обусловленные приобретением и расходованием разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции, товаров или услуг.

Альтернативные (вмененные) издержки означают упущенную выгоду предприятия, которую оно получило бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене, на альтернативном рынке и т.д.

Под затратами мы будем понимать явные (фактические, расчетные) издержки предприятия, а под расходами уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности. Расходы означают факт использования сырья, материалов, услуг. Лишь в момент реализации предприятие признает свои доходы и связанную с ним часть затрат — расходы.

На такое понимание вышеуказанных терминов нас ориентирует стандарт 18 МСФО "Выручка", а также отечественные ПБУ 9/99 "Доходы организации" и 10/99 "Расходы организации". В соответствии с указанными документами расходы, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Такой подход называется соответствием расходов и доходов. Исходя из этого в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами. С точки зрения техники учета, это состоит в том, что затраты должны накапливаться на счетах "Материалы", "Амортизация", "Расчеты по оплате труда" и т.д., затем на счетах "Основное производство", "Готовая продукция" и не списываться на счета реализации до тех пор, пока продукция, товары, услуги, с которыми они связаны, не будут реализованы, поскольку лишь в момент реализации организация будет признавать свои расходы.

Среди качественных показателей деятельности предприятия важное место занимает такой показатель, как себестоимость продукции. В нем как синтетическом показателе отражаются все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости продукции зависит размер прибыли и уровень рентабельности. Чем экономичнее организация использует трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем значительнее эффективность производственного процесса, тем больше будет прибыль.

В настоящее время состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, регламентируется соответствующими нормативными актами, прежде всего, положением "О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли" (утверждено постановлением Правительства РФ 5 августа 1992 г. №552 с последующими изменениями и дополнениями).

Даже из простого перечисления слагаемых затрат, образующих себестоимость продукции (работ, услуг), видно, что они не одинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Одни затраты непосредственно связаны с производством продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.), другие — с управлением и обслуживанием производства (расходы на содержание аппарата управления, на обеспечение производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание основных средств в рабочем состоянии и т.д.), а третьи, не имея непосредственного отношения к производству, все-таки по действующему законодательству включаются в издержки производства (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, социальные нужды населения и др.). Кроме того, часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, в связи с производством нескольких видов продукции, — косвенно. Поэтому для эффективной организации управленческого учета необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. Это поможет не только лучше планировать и учитывать затраты, но и точнее их анализировать, а также выявлять определенные соотношения между отдельными видами затрат и исчислять степень их влияния на уровень себестоимости и рентабельности производства.

В управленческом учете целью любой классификации затрат является оказание помощи руководителю в принятии правильных, обоснованных решений, поскольку менеджер, принимая решения, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут. Поэтому суть процесса классификации затрат — это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

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

В этой связи заслуживает внимания классификация затрат, предложенная К. Друри. По его мнению, прежде всего, в учете накапливается информация о трех категориях затрат: расходы на материалы, рабочую силу и накладные расходы. Затем обобщенные затраты распределяются по направлениям учета: 1) для калькулирования и оценки себестоимости произведенной продукции; 2) для планирования и принятия управленческих решений и 3) для осуществления процесса контроля и регулирования. Кроме того, в каждом из перечисленных выше трех направлений, в свою очередь, происходит дальнейшая детализация затрат в зависимости от целей управления.

Нисколько не умаляя достоинства предложенной классификации затрат, считаю, что сужение возможностей управленческого учета рамками только этих направлений не совсем отвечает требованиям нынешнего времени. Как известно, управленческий учет призван достигать намеченной цели через свои функции. У каждой функции имеется свое назначение, цель, задачи, а также методы, приемы и способы их достижения. В связи с этим предлагаем расширить направления классификации затрат, подчинив их возможностям каждой функции управленческого учета. При этом необходимо иметь в виду, что один и тот же классификационный признак в разных направлениях может дать разный результат и наоборот.

Обобщенно классификацию затрат предприятия применительно для управленческого учета можно представить в следующем виде (табл. 1).

Таблица 1 - Классификация затрат в управленческом учете

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

Также можно классифицировать затраты следующим образом (табл. 2).

Таблица 2 - Классификация затрат производства для целей учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Признак | Виды затрат | Характеристика |
| Экономическое содержание | По экономическим элементам  | Экономический элемент - первичный, однородный вид затрат, который нельзя разделить на составные части: 1)Материальные затраты 2)Затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды 3)Амортизация 4)Прочие |
| По статьям калькуляции | Калькуляционная статья - определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов, так и всей продукции в целом: 1)сырье и материалы 2)возвратные отходы (вычитаются) 3)покупные изделия и полуфабрикаты 4)топливо и энергия на технологические цели 5)оплата труда производственных рабочих 6)отчисления на социальные нужды 7)расходы на подготовку и освоение производства 8)общепроизводственные расходы 9)общехозяйственные расходы 10)потери от брака 11)прочие производственные расходы |
| По составу (однородности) | Одноэлементные | Одноэлементные - затраты, состоящие из одного элемента, не зависят от места возникновения и целевого назначения. |
| Комплексные | Комплексные состоят из нескольких элементов |
| В зависимости от объема производства | Переменные | Величина переменных затрат изменяется пропорционально объему производства. |
| Постоянные | Постоянные затраты практически не зависят от объема производства. |
| По целевому назначению | Основные | Основные - затраты, связанные с технологическим процессом выпуска продукции. |
| Накладные | Накладные - связаны с организацией, обслуживанием производства и реализацией продукции. |
| По способу включения в себестоимость | Прямые | Прямые - расходы по производству конкретного вида продукции, могут быть сразу отнесены на объекты калькуляции. Все прямые расходы являются переменными затратами. |
| Косвенные | Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции (затраты на управление и обслуживание производства), эти расходы собираются на соответствующих счетах, а затем путем распределения включаются в себестоимость продукции. |
| По времени включения в себестоимость | Текущие | Текущие - расходы по производству и реализации продукции данного периода, которые принесли до-ход в настоящем. |
| Будущих периодов | Будущих периодов - затраты, произведенные в текущем периоде, но подлежащие включению в себестоимость в будущих периодах, т.к. будут приносить доход в будущих периодах. |

**1.2 Учет расходов организации по экономическим элементам**

Экономический элемент расходов — это однородный их вид, который невозможно разложить на составные части. В качестве примера такого вида расхода можно указать стоимость покупной электроэнергии.

Однако на практике под элементом расхода понимают экономически однородные затраты — материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты (ПБУ 10/99).

Налоговым кодексом, как уже отмечалось, отчисления на социальные нужды не выделены в отдельный элемент расходов.

Материальные затраты отражают стоимость:

• покупных сырья и материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды, а также комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке в данной организации; « работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами организации, не относящимися к основному виду деятельности;

• топлива всех видов, приобретаемого со стороны и расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;

• покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические и другие производственные и хозяйственные нужды; « потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли и некоторых других материальных потерь.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции,

Утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению.

Возвратные отходы оценивают в следующем порядке:

• по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть применены для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции) для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;

• по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

Полный перечень затрат, включаемых в материальные расходы для целей налогообложения, приведен в ст. 254 Налогового кодекса РФ. В затраты на оплату труда включают любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также затраты, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные трудовыми договорами (контрактами) или коллективными договорами.

Перечень начислений и выплат, включаемых в расходы на оплату труда для целей налогообложения, приведен в ст. 255 Налогового кодекса РФ.

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты

на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

По статье «Амортизация внеоборотных активов» отражают сумму амортизационных отчислений по основным средствам, материальным ценностям, предоставляемым организацией за плату во временное пользование (доходным вложениям в материальные ценности), и нематериальным активам.

Состав амортизируемых активов установлен ПБУ 6/01 и 14/2000 (см. гл. 3), а для целей налогообложения — Налоговым кодексом РФ (ст. 256).

По статье «Прочие затраты» отражают налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, платежи за выбросы (сборы) загрязняющих веществ, затраты на оплату процентов по полученным кредитам, на командировки, подъемные, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вы числительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), отчисления в ремонтный фонд, а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Раскрытие информации о затратах в разрезе элементов в бухгалтерской отчетности. Сведения о расходах организации по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат приведены в разделе «Расходы по обычным видам деятельности» Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Кроме того, данные о суммах амортизации амортизируемого имущества (нематериальных активов, основных средств и доходных вложений в материальные ценности) приведены в соответствующих раздела Приложения к бухгалтерскому балансу.

**1.3 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости**

Калькулирования - это совокупность приемов учета затрат на производство и исчисления себестоимости готовой продукции.

Процесс калькулирования состоит из трех этапов:

- Исчисление себестоимости всего объема выпущенной продукции

- Исчисление себестоимости каждого вида продукции

- Исчисление себестоимости единицы продукции.

В настоящее время в России используется следующие основные методы учета затрат:

- попередельный

- позаказный

- попроцессный (простой)

- нормативный

Положительно зарекомендовали себя в зарубежной практике:

- стандарт- костинг

- директ-костинг

Рассмотрим каждый из методов в отдельности*.*

***Попередельный метод учета затрат*** используется в массовых производствах с последовательной переработкой сырья и материалов (нефтепереработка, металлургия, химическая, текстильная промышленность и др.), которая осуществляется в несколько стадий (фаз, переделов).

Передел - совокупность технологических операций, в результате которых сырье и материалы превращаются в полуфабрикаты или готовую продукцию.

Полуфабрикат - промежуточное звено в цепочке от материалов, до готовой продукции.

Сущность метода заключается в следующем: прямые издержки производства формируются (отражаются в учете) не по видам продукции, а по переделам. Отдельно исчисляется себестоимость продукции каждого передела (даже если речь идет о выпуске нескольких видов продукции). Косвенные расходы распределяются пропорционально установленным базам. Перечень переделов обуславливается особенностями технологического процесса.

Продукция, полученная в каждом переделе (кроме последнего) является полуфабрикатом собственного производства. Поэтому различают полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты исчисления себестоимости.

Полуфабрикатный метод калькуляции позволяет учитывать затраты по каждому переделу и движение полуфабрикатов из цеха в цех. Полуфабрикаты входят в себестоимость продукции отдельной статьей, т.е. себестоимость продукции каждого передела состоит из затрат передела и себестоимости полученных полуфабрикатов.

Бесполуфабрикатный метод учитывает исключительно затраты по каждому переделу.

Остатки незавершенного производства на конец периода определяются путем инвентаризации передела. Себестоимость единицы каждого вида продукции калькулируется комбинированным или одним из пропорциональных способов.

***Позаказный метод учета затрат***используется в индивидуальном и мелкосерийном производстве сложных изделий (судостроение, машиностроение).

Заказ - документально оформленное (бланк заказа) распоряжение на выполнение производственного заказа.

Сущность метода: на предприятии путем заполнения специальных бланков открываются заказы. Принятые к исполнению заказы регистрируются и им присваивается номер. После открытия заказа вся документация по нему составляется с указанием кода заказа. Копия извещения об открытии заказа передается в бухгалтерию, где составляется карта аналитического учета издержек производства по заказу.

Прямые основные издержки производства учитываются в разрезе калькуляционных статей по производственным заказам. Остальные издержки учитываются по местам возникновения и в дальнейшем включаются в себестоимость заказов путем распределения. До выполнения заказа все производственные расходы, которые к нему относятся, считаются незавершенным производством.

По окончании работ заказ закрывается. Определяется индивидуальна себестоимость единицы продукции (заказа).

***Попроцессный (простой) метод учета затрат*** используется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно (в добывающей промышленности, на электростанциях и т. п.).

Сущность метода: прямые и косвенные издержки учитываются по калькуляционным статьям затрат на весь выпуск готовой продукции. Средняя себестоимость единицы продукции определяется делением суммы всех издержек за отчетный период на количество выпущенной в периоде готовой продукции.

Издержки вспомогательных производств и управленческие расходы формируются по комплексным калькуляционным статьям затрат.

Если незавершенное производство на конец периода отсутствует, то общая величина производственных издержек является себестоимостью, иначе производится распределение издержек на готовую продукцию и незавершенное производство.

***Нормативный метод учета затрат*** используется в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции (машиностроение, металлообработка, швейное, обувное, мебельное производство и другие).

Норма - это минимальные затраты, необходимые для производства продукции заданного качества.

Норма - это научно-обоснованный показатель, выражающий меру затрат труда, времени, материальных и финансовых ресурсов, необходимых для производства того или иного изделия.

Норматив - норма, характеризующая расчетную потребность в натуральной или стоимостной форме; выраженная в абсолютных или относительных показателях.

Норматив товарных запасов - оптимальный размер товарных запасов, обеспечивающий бесперебойную продажу товаров при минимуме затрат.

Нормативная калькуляция - величина затрат, которую предприятие израсходует на единицу выпускаемой продукции с учетом норм и нормативов в постатейном разрезе.

Сущность метода: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. Отклонения определяются методом документирования или при помощи инвентаризации.

Фактическая себестоимость рассчитывается одним из способов:

- если объектом учета являются отдельные виды продукции, то отклонения от норм и их изменения относят на эти виды продукции прямым путем. Фактическую себестоимость определяют по формуле:

*Затраты фактические = Затраты нормативные + Величина отклонений от норм + Величина изменений норм.*

- если объект учета - группы однородных видов продукции, то фактическая себестоимость каждого вида получается путем распределения отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативам затрат на производство каждого вида продукции.

Виды отклонений:

- отклонение затрат основных материалов

- отклонение прямых трудовых затрат

- отклонение общепроизводственных расходов

Каждое из отклонений может быть вызвано лишь двумя причинами: изменение запланированной цены ресурса и изменение запланированного объема расхода ресурса.

***Стандарт-костинг*** широко применяется в Западных странах с развитой рыночной экономикой, в России на его основе был разработан и удачно используется метод нормативного учета затрат на производство. Незаменим в отраслях, где цены на ресурсы относительно стабильны, а сами изделия не изменяются в течение длительного времени - на предприятиях обрабатывающих отраслей, швейного, обувного, мебельного производства и ряда других.

Сущность Стандарт-костинг (standart costing) - система учета затрат и калькуляции себестоимости с использованием нормативных затрат. "Стандарт" - количество необходимых для производства единицы продукции затрат; "костинг" - денежное выражение этих затрат. Система появилась в Америке в начале 30-х годов двадцатого века, когда США переживали экономический кризис.

В основу системы Стандарт-костинг положены следующие принципы:

- предварительное нормирование затрат по элементам и статьям затрат;

- составление нормативных калькуляций на изделие и его составные части;

- раздельный учет нормативных затрат и отклонений;

- анализ отклонений;

- уточнение калькуляций при изменении норм.

Нормирование затрат осуществляется предварительно (до начала отчетного периода) по статьям расходов: основные материалы; оплата труда производственных рабочих; общепроизводственные расходы (амортизация оборудования, арендные платежи, зарплата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы и другие); коммерческие расходы (расходы по реализации продукции).

Нормативные затраты базируется на ожидаемых затратах ресурсов, необходимых для производства продукции. Нормы расхода ресурсов устанавливаются в расчете на одно изделие. По общепроизводственным расходам, которые состоят из нескольких разнородных статей, нормы разрабатываются на определенный период в денежной оценке и в расчете на запланированный объем производства.

В течение отчетного периода ведется учет отклонений фактических расходов от нормированных затрат. Суммы отклонений фиксируются на специальных счетах. В конце отчетного периода отклонения списываются на финансовые результаты. Производится анализ отклонений. Далее принимается решение относительно корректировки установленных норм и нормативов.

***Директ-костинг*** используется на предприятиях, где отсутствует высокий уровень постоянных затрат и где результат работы можно легко определить и количественно измерить. Широко распространен во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии метод получил наименование "учет частичных затрат" или "учет суммы покрытия", в Великобритании его называют "учетом маржинальных затрат", во Франции - "маржинальная бухгалтерия" или "маржинальный учет".

Российские бухгалтерские стандарты не разрешают в полном объеме использовать систему "Директ-костинг" для составления внешней отчетности и расчета налогов, данный метод в настоящее время находит все более широкое применение во внутреннем учете для проведения анализа и обоснования управленческих решений в области безубыточности производства, ценообразования и т.д.

Маржинальный доход - разница между выручкой и переменными издержками. Включает в себя прибыль от производственной деятельности и постоянные затраты.

Маржинальная калькуляция себестоимости - распределение на объект затрат только переменных прямых затрат.

Сущность Фактическое внедрение системы "Директ-костинг" в США относится к 1953 году, когда Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов в своем отчете опубликовала описание этой системы.

В основе метода лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода.

Современная система директ-костинг предлагает два варианта учета:

- простой директ-костинг, при котором в составе себестоимости учитываются только прямые переменные затраты

- развитой директ-костинг, при котором в себестоимость включаются и прямые переменные и косвенные переменные общехозяйственные расходы.

Учет себестоимости ведется в разрезе переменных затрат, постоянные затраты учитываются в целом по предприятию и их относят на уменьшение операционной прибыли.

В процессе применения этого метода определяется маржинальный доход и чистая прибыль.

Взаимосвязь показателей при маржинальном подходе:

- Выручка от продажи продукции (В)

- Переменные затраты (ПеЗ)

- Маржинальный доход (МД = В - ПеЗ)

- Постоянные затраты (ПоЗ)

Прибыль (П = М - ПоЗ)

Изменение величины маржинального дохода характеризует влияние продажных цен и переменных издержек на себестоимость единицы продукции. Величина прибыли зависит от суммы постоянных затрат.

Взаимосвязь показателей позволяет влиять на величину прибыли, корректируя цены и объем производства.

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

Критический объем производства (кол-во продукции) можно определить по формуле:

*О = ПоЗ / (Ц - ПеЗ)*,

где О - критический объем выпуска, ПоЗ - постоянные затраты в целом по предприятию, Ц - продажная цена 1цы продукции, ПеЗ - переменные затраты на 1-цу продукции.

**1.4 Учет продажи продукции, выполненных работ и оказанных услуг**

Продажей продукции завершается кругооборот средств организации, в результате чего создается возможность из полученной выручки произвести расчеты с поставщиками материалов, с работниками по оплате труда, с бюджетом по налогам и сборам, платежам во внебюджетные фонды, с банком по кредитам, прочими кредиторами.

Продажа продукции, работ и услуг должна позволить не только возместить затраты по их производству и сбыту, но и получить прибыль – один из важнейших источников обновления и расширения производства.

Продукция, работы и услуги считаю проданными при переходе права собственности на них от продавца к покупателю, от производителя к потребителю. С этого момента их стоимость включается в объем выручки и доход организации. Объём выручки от продажи продукции, выполненных работ и оказанных услуг является важнейшим показателем, характеризующим производственную и финансовую деятельность коммерческой организации, производственного предприятия.

В текущем учете продаваемая продукция оценивается: по фактической производственной себестоимости (с включением всех затрат или только прямых затрат), плановой (нормативной производственной себестоимости или продажным ценам). Если организация применяет плановую (нормативную) себестоимость или продажные цены, то по окончании отчетного месяца исчисляется фактическая себестоимость проданной продукции, работ, услуг. При расчете фактической себестоимости используются данные об остатке продукции на складе (в отгрузке) и о выпуске или ее отгрузке за месяц по учетным ценам (плановая или нормативная себестоимость продажные цены) и по фактической себестоимости. При этом исчисляется коэффициент отношения фактической себестоимости к стоимости по учетным ценам, который умножается на стоимость по учетным ценам проданной продукции.

Продажа продукции (работ, услуг) производится: по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость (НДС), по государственным регулируемым оптовым иенам (тарифам), увеличенным на сумму НДС, и по государственным регулируемым розничным ценам, включающим в себя НДС. Свободные продажные цены согласовываются сторонами сделки, т. е. продавцом и покупателем. Если в расчетах используются свободные договорные цены, то они могут быть проверены со стороны налоговых органов. Проверке подвергаются цены при отклонении их более чем на 20 % от уровня рыночных цен на идентичные изделия, цены по договорам, заключаемым между взаимозависимыми организациями, по товарообменным операциям и внешнеторговым сделкам.

Проверка цен, указанных в договоре, осуществляется:

на *основе документально подтвержденной информации, полученной из официальных источников о рыночных ценах.* К официальным источникам относится следующая информация: о биржевых котировках и рыночных ценах, опубликованных в печатных изданиях государственными органами по статистике и органами, регулирующими ценообразование, а также заключения экспертов, имеющих право на осуществление оценочной деятельности;

*методом цены последующей продажи.* При этом методе в основу проверки берется цена, по которой в последующем продавалась продукция. Этот метод используется в случае отсутствия на рынке сделок по идентичным или однородным товарам;

*затратным методом,* при котором рыночная цена рассчитывается как сумма произведенных расходов и обычной прибыли для Данной сферы деятельности. Обычный размер прибыли равен уровню рентабельности, сложившемуся по аналогичным товарам. Сведения об уровне рентабельности получают от органов статистики и органов ценообразования.

К стоимости продукции по продажным иенам добавляется акциз (по подакцизной продукции) и НДС, а при продаже ее за наличный расчет и налог с продаж. Сумма акциза определяется по отношению к продажной цене. По НДС в качестве налогооблагаемой базы берется стоимость по продажным пенам, а по подакцизной продукции к пене добавляется акциз.

При определении налоговой базы по налогу с продаж в стоимость продукции включаются налог на добавленную стоимость и акциз для подакцизной продукции. По НДС и налогу с продаж ставка устанавливается в процентах, по подакцизной продукции в зависимости от ее вида по адвалорным ставкам (в процентах) — ювелирные изделия, автомобили легковые или по специфическим ставкам (в рублях и копейках) - алкогольная продукции и табачные изделия.

В выписываемых расчетно-платежных документах указываются: цена, количество продукции, стоимость продукции по продажным ценам, акциз, НДС, налог с продаж и общая сумма к получению.

Важной предпосылкой организации учета продажи продукции, достоверного исчисления финансовых результатов является наличие своевременно и правильно оформленных договоров продаж первичных документов, графика документооборота, номенклатуры-ценника на производимую продукцию и др.

*К задачам учета продаж продукции, выполненных работ, оказанных услуг относятся:*

* контроль за своевременным и правильным оформлением первичных документов по сбыту и продаже продукции;
* своевременная выписка и предоставление покупателю и банку расчетно-платежных документов;
* обеспечение информацией о наличии и движении продукции руководителей соответствующих подразделений в целях осуществления контроля за своевременным оприходованием, отгрузкой и сохранностью готовой продукции;
* контроль за своевременным поступлением денежных средств от продажи продукции, сверка взаимных расчетов с покупателями.

**2.ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОГУП «БЕЛОЗЕРСКОЕ ДРСП»**

**2.1 Организационная характеристика**

Областное государственное унитарное предприятие "Белозерское предприятие по строительству, ремонту и содержанию автомобильных дорог" в дальнейшем именуемое "Предприятие" создано в соответствии с постановлением Губернатора Курганской области от 12.072001 года №141 «О совершенствовании структуры управления дорожным хозяйством Курганской области» в результате реорганизации путем разделения учреждения «Курганское государственное областное управление автомобильных дорог».

Предприятие является коммерческой организацией. Предприятие является правопреемником государственного учреждения «Курганское государственное областное управление автомобильных дорог» в части прав и обязанностей его филиала «Белозерское дорожное управление» в соответствии с разделительным балансом.

Учредителем Предприятия является Департамент государственного имущества и промышленной политики Курганской области в соответствии с законодательством Российской Федерации и Курганской области.

Предприятие является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, расчетный и иные счета в банках, круглую гербовую печать со своим наименованием, штамп, бланки, фирменное наименование.

Место нахождения Предприятия: Курганская область, с.Белозерское. Почтовый адрес: 641360 Курганская область, с. Белозерское, ул. Рогачева, 29.

Предприятие осуществляет следующие виды деятельности, обеспечивающие бесперебойное и безопасное движение транспортных средств по автомобильным дорогам общего пользования и другим автомобильным дорогам и дорожным сооружениям:

- выполнение работ по содержанию, ремонту, реконструкции и строительству автомобильных дорог и сооружений на них, производственных баз и других объектов дорожного хозяйства, материально-техническое обеспечение деятельности Предприятия;

- благоустройство автомобильных дорог, включая полосу отвода и придорожную полосу;

- производство и реализация строительных и дорожно-строительных материалов, асфальтобетонных смесей, конструкций, полуфабрикатов, комплектующих изделий, технических средств организации дорожного движения;

- осуществление промышленного строительства, всех видов ремонтных и строительных работ, со всеми сопутствующими работами;

- заготовка, переработка и реализация вторичного сырья и отходов, приобретение, производство, оптовая и розничная реализация товаров, материалов и другой продукции;

- оказание всех видов транспортных, консультационных, информационных, экспертных, инжиниринговых, маркетинговых и других услуг организациям и физическим лицам и др.

На рисунке 1 и на рисунке 2 представлены организационная и управленческая структуры управления ОГУП "Белозерское ДРСП". Они представляет собой иерархическую структуру и характеризуется линейно-функциональными связями между работниками аппарата управления.

Эти две структуры ОГУП "Белозерское ДРСП" являются отражением полномочий и обязанностей, которые возложены на каждого из ее работников аппарата управления.

ОГУП «Белозерское ДРСП»

Бухгалтерия

Склад

Производственный отдел

Технический отдел

Рисунок 1 – Организационная характеристика ОГУП "Белозерское ДРСП"

Д

Кладовщик

Водители

Слесаря

Механики

Главный механик

Рабочие

Мастера

Прораб

Главный инженер

Директор

Главный бухгалтер

Бухгалтерия

Кассир

Рисунок 2 – Управленческая структура ОГУП "Белозерское ДРСП"

**2.2 Экономическая характеристика**

Рассмотрим основные экономические показатели предприятия ОГУП "Белозерское ДРСП".

Анализируя данные таблицы 3 мы видим, что за последние 3 года объемы реализации выросли на 44,27 %, стоимость основных производственных фондов возросла на 4,39 %, численность работников снизилась на 2,44 %.

Таблица 3 – Размеры производства

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. | Темп роста, % |
| Стоимость реализованной продукции, тыс. р. | 26408 | 33562 | 38098 | 144,27 |
| Стоимость основных производственных фондов, тыс. р. | 14217 | 14482 | 14841 | 104,39 |
| Среднесписочная численность работников, чел. | 123 | 122 | 120 | 97,56 |
| Прибыль, тыс. р. | 3757 | 3462 | 7123 | 189,59 |

Далее рассмотрим структуру товарной продукции ОГУП "Белозерское ДРСП".

Таблица 4 – Объем и структура товарной продукции, услуг

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование продукции, услуг | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. | В среднем за 3 года |
| тыс. р. | %к итогу | тыс. р. | % к итогу | тыс. р.  | % к итогу | тыс. р. | % к итогу |
| Работы по содержанию, ремонту, реконструкции и строительству автомобильных дорог | 11020,0 | 36,5 | 15333,0 | 41,4 | 18641,0 | 41,2 | 14998,0 | 40,0 |
| Благоустройство автомобильных дорог | 10250,0 | 34,0 | 11565,0 | 31,2 | 14579,0 | 32,2 | 12131,3 | 32,4 |
| Строительные материалы | 8105,0 | 26,9 | 9112,0 | 24,6 | 10941,0 | 24,2 | 9386,0 | 25,0 |
| Промышленное строительство | 790,0 | 2,6 | 1014,0 | 2,7 | 1060,0 | 2,3 | 954,7 | 2,5 |
| Итого | 30165,0 | 100,0 | 37024,0 | 100,0 | 45221,0 | 100,0 | 37470,0 | 100,0 |

Из таблицы 4 делаем вывод о том, что данное предприятие специализируется в большей степени на выполнении работ по содержанию, ремонту, реконструкции и строительству автодорог, их благоустройстве, а также на производстве и реализации строительных материалов. Наибольший удельный вес во всем объеме продукции и услуг, оказываемых ОГУП "Белозерское ДРСП", занимают работы по содержанию, ремонту, реконструкции и строительству автомобильных дорог (40,0%), а наименьший – промышленное строительство (2,5%), что говорит о том, что предприятие мало заинтересовано в данном виде деятельности.

Проанализируем обеспеченность нашего предприятия ресурсами. Для этого рассмотрим структуру основных производственных фондов (ОПФ).

Таблица 5 – Структура основных производственных фондов

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование основных производственных фондов | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. | Отклонение,(+/-) | Темпы роста, % |
| тыс. р. | % к итогу | тыс. р. | % к итогу | тыс. р. | % к итогу |
| Здания | 5979 | 42,1 | 5979 | 41,3 | 5979 | 40,3 | - | 100,0 |
| Машины и оборудование | 4876 | 34,3 | 4969 | 34,3 | 5028 | 33,9 | 152 | 103,1 |
| Транспортные средства | 3362 | 23,6 | 3534 | 24,4 | 3834 | 25,8 | 472 | 114,0 |
| Итого | 14217 | 100,0 | 14482 | 100,0 | 14841 | 100,0 | 624 | 104,4 |

По таблице 5 можно сделать следующие выводы: наибольший удельный вес в структуре ОПФ в последнем году имеют здания (40,3%); стоимость ОПФ за анализируемый период возросла на 4,4 %, данное увеличение произошло в основном из-за увеличения стоимости транспортных средств (на 14,0 %). Стоимость зданий за последние три года не изменилась. Стоимость машин и оборудования возросла на 3,1 %.

Далее следует рассмотреть финансовые результаты ОГУП "Белозерское ДРСП".

Таблица 6 – Показатели производственно-экономической деятельности предприятия

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 г. | 2008 г.  | 2009 г. | 2009 г. к 2007 г. ,% |
| Выручка от реализации, тыс. р. | 30165 | 37024 | 45221 | 149,9 |
| Себестоимость реализованной продукции, тыс. р. | 26408 | 33562 | 38098 | 144,3 |
| Среднегодовая стоимость основных средств | 14217 | 14482 | 14841 | 104,4 |
| Прибыль от реализации, тыс.р . | 3757 | 3462 | 7123 | 189,6 |
| Среднегодовая численность работников, чел. | 123 | 122 | 120 | 97,6 |
| Производительность труда, р./чел | 245,2 | 303,5 | 376,8 | 153,7 |
| Фондовооруженность, р. | 115,6 | 118,7 | 123,7 | 107,0 |
| Фондотдача, р | 2,1 | 2,6 | 3,0 | 143,6 |
| Фондоемкость, р | 0,5 | 0,4 | 0,3 | 69,6 |
| Рентабельность капитала, % | 26,4 | 23,9 | 48,0 | 181,6 |
| Рентабельность реализованной продукции, % | 14,2 | 10,3 | 18,7 | 131,4 |

Из выше приведенной таблицы мы видим, что за 2007 г. 2,1 р. продукции (услуг) произведено на 1 руб. стоимости основных фондов. Если рассматривать фондоотдачу в динамике, то можно сделать вывод о том, что за последние 3 года данный показатель вырос на 43,6 % и в 2009 г. составил 3 р. произведенной продукции (услуг) на 1 руб. стоимости основных фондов. Рост фондоотдачи свидетельствует об улучшении использования основных фондов. Можно сделать вывод о том, что действующие основные производственные фонды используются предприятием эффективно.

Анализируя показатель фондоемкости мы видим, что 0,5 стоимости основных производственных фондов приходится на 1 руб. произведенной продукции за 2007 г. Из таблицы 6 видно, что фондоемкость снижается и в 2009 г. составляет уже 0,3. Снижение фондоемкости означает экономию труда, овеществленного в основных фондах, участвующих в производстве, следовательно потребность предприятия в основных фондах для получения необходимого объема продукции уменьшается.

Рассмотрим показатель фондовооруженности. В динамике за последние три года данный показатель увеличился на 7,0 %, что свидетельствует о росте степени оснащенности труда работающих.

Если рассмотреть фондовооруженность и фондоотдучу вместе с уровнем производительности труда в динамике за последние 3 года,мы увидим, что все три показателя растут. Можно сделать вывод о том, что предприятие располагает достаточным количеством основных фондов и использует имеющиеся средства эффективно.

Одним из наиболее важных индикаторов конкурентоспособности предприятия является показатель рентабельности. Рентабельность капитала показывает что за 2007 г. 26,4% прибыли получается с каждого рубля средств, вложенных в производство. В 2009 г. этот показатель составил 48,0 %. Рассчитанная рентабельность капитала показывает, что предприятие имеет базу для обеспечения высокой доходности собственного капитала.

Рентабельность реализованной продукции характеризует эффективность предпринимательской деятельности. В 2007 г. этот показатель составлял 14,2 % , что говорит о том, что 14,2% прибыли имеет предприятие с рубля выручки. К концу 2008 г. рентабельность реализованной продукции снизилась до 10,3%. Причина данного снижения в выросших издержках и повысившихся ставках налога. Но к 2009 г. рентабельность реализованной продукции возвращается на прежний уровень и составляет уже 18,7%. В целом можно сделать вывод о достаточно высокой конкурентоспособности продукции (услуг) ОГУП "Белозерское ДРСП".

**3 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ И ОКАЗАННЫХ УСЛУГ И ИХ ПРОДАЖИ**

**3.1 Первичный учет затрат на производство**

В первичном учете используется большое количество разнообразных документов, на основании которых производятся все последующие записи. Важнейшим требованием, предъявляемым к первичному учету затрат и выходу продукции, является правдивое и полное отражение хозяйственных операций в системе первичной документации.

Все записи в бухгалтерском учете о затратах и выходе продукции основываются на данных соответствующих первичных документов. Эти документы можно группировать по четырем признакам:

- по учету затрат труда,

- предметов труда,

- средств труда,

- выхода продукции

В документах по учету затрат труда отражают произведенные в трудовые затраты на выполнение конкретных работ и начисленная при этом оплата. Как пример первичного документа – табель учета использования рабочего времени, а также расчетно-платежная ведомость.

Расход материалов оформляют актом на списание дорожно-строительных материалов, израсходованных на содержание автодорог и искусственных сооружений. В конце месяца данные первичных документов заносятся в отчет о движении материальных ценностей (форма№121).

Документы по учету затрат средств труда фиксируют произведенные в отрасли растениеводства затраты по использованным средствам труда, которые выражаются в начисленной амортизации. В ОГУП "Белозерское ДРСП" заполняются лишь ведомость начисления амортизационных отчислений за месяц (форма№62). Не заполняются на предприятии: расчет амортизационных отчислений по основным средствам по состоянию на начало года; расчет амортизационных отчислений по поступившим и выбывшим основным средствам; ведомости дефектов на ремонт машин, ведомости распределения текущего ремонта.

Данные документов по учету затрат труда систематизируют по каждому работнику для начисления и выплаты заработной платы и по категориям работников для контроля за использованием фонда заработной платы. Данные документов по учету предметов труда систематизируют по направлениям поступления и расхода материальных ценностей, но не используют – по материально ответственным лицам. Данные документов по затратам средств труда систематизируют по группам и видам однородных основных средств, но нет систематизации по направлениям использования основных средств. Данные документов по выходу продукции систематизируют по видам продукции, материально ответственным лицам, направлениям поступления и расходования продукции. На предприятии данные всех документов систематизируют по объектам учета затрат – видам работ и услугам. Для этого применяют журналы учета работ и затрат, которые ведутся в бригадах. Так же используются накопительные ведомости.

**3.2 Аналитический и синтетический учет затрат**

В целях бухгалтерского учета применяется следующая классификация видов деятельности:

- деятельность по производству и реализации продукции основного производства;

- прочие виды производства и реализации товаров (работ, услуг).

В ОГУП «Белозерское ДРСП» применяется позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. Заказ открывается на каждый объект строительства, ремонта, содержания.

Затраты группируются на прямые и косвенные. Производится подсчет полной себестоимости продукции (работ, услуг). Прямые затраты – затраты, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на объект калькулирования на основе первичных документов. Косвенные затраты не могут быть отнесены в момент возникновения прямо на объект калькулирования. Они сначала собираются на определенном счете и затем расчетным путем включаются в себестоимость продукции, работы, услуги.

Аналитический учет затрат ведется по видам продукции (работ, услуг), видам деятельности, номенклатурным статьям затрат, элементам затрат.

Управленческие и общехозяйственные расходы в ОГУП «Белозерское ДРСП» учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Расходы вспомогательных производств учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства». При этом эти расходы признаются в себестоимости продукции и услуг полностью в отчетном периоде. Субсчета, открытые к счетам 23 и 26, приведены в Рабочем плане счетов

Затраты, учтенные на счете 26 ежемесячно списываются следующим образом:

1. Дт 90.2 Кт 26.1 – списываются косвенные расходы
2. Дт 90.5 Кт 26.2 – списываются расходы, не принимаемые к вычету при определении прибыли предприятия.

Затраты, учтенные на счете 23 формируют фактическую себестоимость

отпущенной продукции (работ, услуг) вспомогательных производств для внутреннего потребления и реализации на сторону. В конце месяца 23 счет закрывается следующим образом:

1. Дт 90.2 Кт 23.2 – списываются расходы по содержанию машин и оборудования
2. Дт 10 Кт 23.3 – списываются расходы по заготовке песка в части прямых затрат
3. Дт 90 Кт 23.1 – списываются расходы по АБЗ
4. Дт 90.2 Кт 23.4 – списываются расходы по оказанию автотранспортных услуг на сторону

Для обобщения информации о затратах производства по выпуску продукции предназначен счет 20 «Основное производство».

Сводный учет прямых затрат на производство в ОГУП «Белозерское ДРСП» осуществляет в ведомости с журналом-ордером по счету 20 «Основное производство». В журнале-ордере по счету 20 отражается списание прямых затрат предприятия по их элементам. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и другие. На счете 20 отражаются расходы:

1. Сырье и материалы (Кт счета 10)
2. Оплата труда основных работников (Кт счета 70)
3. Единый социальный налог (Кт счета 69)
4. Амортизация основных средств (Кт счета 02)
5. Стоимость готовой продукции, использованной для нужд производства (Кт счета 43)

Для обобщения корреспонденции счетов по счету 20 приведем схему записей операций по учету затрат и выхода продукции (Приложение 2).

Таблица 7 – Схема записей операций по счету 20 «Основное производство» за декабрь 2009 года

|  |
| --- |
| Дебет Кредит |
| Корр. счет | Содержание операции | Сумма, р. | Корр. счет | Содержание операции | Сумма, р. |
|   | Начальное сальдо | 472743,77 |   | Начальное сальдо |   |
| 10 | Списаны материалы на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг  | 750229,6 | 10 | Списаны из производства и оприходованы на склад неиспользованные материалы в процессе производства  | 15784,97 |
| 70 | Начислена заработная плата работникам основного производства | 276368,06 | 43 | Оприходована готовая продукция по плановой себестоимости | 754030,27 |
| 69.1 | Начислен единый социальный налог в фонд социального страхования по каждому работнику | 8014,65 |   |   |   |
| 69.2 | Начислен единый социальный налог в пенсионный фонд по каждому работнику основного производства | 55273,61 |   |   |   |
| 69.3 | Начислен единый социальный налог в фонд обязательного медицинского страхования по каждому работнику основного производства | 8567,39 |   |   |   |
| 97 | Доля расходов будущих периодов, соответствующая текущему периоду, списана на себестоимость продукции, работ, услуг  | 54571,51 |   |   |   |
| 60 | Приняты к оплате счета поставщиков за оказанные услуги цехам основного производства  | 799844,05 |   |   |   |
| 43 | Списывается стоимость готовой продукции | 754030,27 |   |   |   |
| 71 | Списаны хозяйственные и командировочные расходы, осуществленные подотчетными лицами, на основное производство  | 20600 |   |   |   |
| 26 | Списаны в состав затрат основного производства общехозяйственные расходы | 853081,42 |   |   |   |
|   | Оборот по дебету | 4455727,52 |   | Оборот по кредиту | 769815,24 |
|   | Сальдо на конец месяца | 4158656,05 |   | Сальдо на конец месяца |   |

В конце каждого месяца 20 счет закрывается следующим образом:

Дт 90.2 Кт20 – списываются прямые расходы по сданным объемам работ.

Оценка незавершенного производства производится в сумме прямых затрат по каждому отдельному заказу и наименованию готовой продукции. Методика расчета приведена в приложении 3.

Бухгалтерский учет себестоимости продаж ведется по видам продукции, работ, услуг и видам деятельности.

**3.3 Первичный учет продажи продукции, выполненных работ и оказанных услуг**

Специального определения понятия «продажи» бухгалтерское законодательство не содержит. Его косвенно можно вывести из пояснений Инструкций к применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, где сказано, что продажу нужно трактовать как момент отчуждения продукта основной деятельности с передачей прав собственности на него.

Комплекс операций, определяемый в бухгалтерском учете как продажи, в налоговом законодательстве обозначается термином «реализация».

Отгрузкой и отпуском продукции занимается отдел сбыта организации. Работники этой службы заключают договоры с покупателями, оформляют документы на отгружаемую продукцию, ведут оперативный учет движения продукции на складе, контролируют выполнение договорных обязательств, полноту и своевременность поступления средств от покупателей.

Продажа готовой продукции осуществляется складом на основании приказов-накладных, которые состоят из двух документов: приказа складу и накладной на отпуск. Приказ складу выписывается на основании условий договора с покупателями с указанием наименования покупателя, количества и ассортимента продукции, срока отгрузки.

Основным документом по учету продажи продукции, выполненных работ и оказанных услуг является счет-фактура. Счет-фактура является важным формальным документом, служащим основанием для принятия предЪявленных сумм НДС к вычету или возмещению.

Наличие счета-фактуры и правильное его заполнение является необходимым условием для вычета либо возмещения НДС.

Ведь в соответствии со статьей 169 НК РФ счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 указанной статьи НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

При реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры, который представляет собой оформленный в письменном виде счет на отгруженный товар или оказанные услуги, выписываемый продавцом (консигнантом) на имя покупателя (потребителя) в точном соответствии с условиями контракта. Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг).

В приложениях 4 и 5 приведены счета-фактуры, выставленные ОГУП "Белозерское ДРСП". С точки зрения налогообложения документы составлены верно. В них указанны:

1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;

2) наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;

3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;

4) номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);

5) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);

6) количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности ее указания);

7) цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;

8) стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога;

9) сумма акциза по подакцизным товарам;

10) налоговая ставка;

11) сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;

12) стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога;

13) страна происхождения товара;

14) номер таможенной декларации.

Данные счета-фактуры подписывается руководителем и главным бухгалтером.

Получаемые и выдаваемые счета-фактуры хранятся в журнале учета счетов-фактур. В ОГУП "Белозерское ДРСП" ведут журнал учета выставленных покупателям счетов-фактур в хронологическом порядке, то есть по мере выставления. В самом НК РФ вообще ничего не говорится о форме и правилах ведения этих журналов. Форма ведения этих журналов является произвольной и может быть утверждена для себя каждым налогоплательщиком в индивидуальном порядке.

На рассматриваемом предприятии под журналом понимается документ, состоящий их двух частей. Первая часть - таблица (реестр всех полученных или выданных счетов-фактур) произвольной формы, в которой учитываются полученные (выданные) счета-фактуры в хронологическом порядке (Приложение 6). Вторая часть - подшивка самих оригиналов счетов-фактур. Таким образом под журналом полученных и выставленных счетов-фактур понимают описи всех полученных и выставленных счетов-фактур.

Журнал учета полученных счетов-фактур должен быть прошнурован, его страницы пронумерованы. На нашем предприятии журнал учета счетов-фактур заводится на месяц.

На ОГУП "Белозерское ДРСП" ведут книгу продаж, предназначенную для регистрации счетов-фактур. В книге продаж регистрируются выписанные и (или) выставленные счета-фактуры во всех случаях, когда возникает обязанность по исчислению налога на добавленную стоимость. Регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

**3.4 Аналитический и синтетический учет продажи**

По принятой учетной политике ОГУП "Белозерское ДРСП" ведет учет реализации по «методу начисления», т.е. на момент перехода прав собственности на продукцию, товар, работы, услуги. Для учета факта реализации по моменту отгрузки на предприятии организован аналитический учет реализации (в объеме отгруженной продукции) в отдельной ведомости № 16/1 «Учет реализации продукции (работ, услуг) по отгрузке». Она ведется в разрезе каждого платежного документа, вида продукции и количества; имеет перечень неоплаченных документов на начало месяца (сальдо счета 62); имеет перечень платежных документов и объем отгрузки за отчетный месяц (дебет счета 62, кредит счета 90, субсчет 1); в ней определяют неоплаченные документы на конец месяца (сальдо счета 62 на конец месяца); все указанные количественные показатели оцениваются по фактической себестоимости, по отпускным (договорным) ценам, по сумме НДС; ее показатели позволяют рассчитать результат реализации за отчетный месяц по каждому первичному документу, подтверждающему отгрузки, как разницу между отпускной и фактической стоимостью продукции (работ, услуг), т.е. прибыль или убыток.

Ведомость № 16/1 заполняется на основе отгрузочных и платежных документов, справок-расчетов о фактической себестоимости, выписок банка из расчетных и прочих счетов организации.

Под синтетическим учетом реализации готовой продукции понимается отражение в бухгалтерском учете всего объема отгрузки и отпуска в двух оценках - по фактической себестоимости, по отпускным ценам - с целью выявления финансовых результатов деятельности организации за отчетный месяц или период с начала года и за год.

Реализация готовой продукции отражается на счете 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. Счет 90 «Продажи» - активно-пассивный, сопоставляющий, операционно-результатный.

К счету 90 открывают следующие субсчета: 1 «Выручка»; 2 «Себестоимость продаж»; 3 «НДС»; 4 «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения»; 9 «Прибыль/убыток от продаж».

Сумма выручки от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг и др. списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др. в дебет счета 90 «Продажи».

В дебет счета 90 списывают фактическую себестоимость продукции с кредита счетов учета затрат на производство продукции.

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц.

Синтетический счет 90 «Продажи» не имеет сальдо на конец месяца, поэтому результат хозяйственной деятельности ежемесячно списывается с этого счета на счет «Прибыли и убытки», которому присвоен номер 99.

В то же время в соответствии с Инструкцией к Плану счетов бухгалтерского учета организации обязаны записать операции по дебету и кредиту этого счета накопительно, т.е. бухгалтерский учет должен обеспечить подсчет оборотов и остатков по отдельным субсчетам к счету 90 нарастающим итогом. Общий остаток по счету 90 на конец отчетного периода должен быть свернут, и равняться нулю.

При ручной обработке учетной информации такое требование можно выполнить, используя журнально-ордерную форму учета и ее регистры. В частности, журнал-ордер № 11 и ведомости, открываемые к нему, позволяют накапливать информацию о продажах за соответствующие отчетные периоды.

На основе журнала-ордера по счету 90 рассмотрим схему записей хозяйственных операций по данному счету.

## Таблица 8 – Схема записей хозяйственных операций по счету 90 «Продажа» за ноябрь 2009 года

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Корр. счет | Содержаниеоперации | Сумма, р. | Корр. счет | Содержаниеоперации | Сумма, р. |
|  |  |  |  | Сальдо на 1 ноября | 130221 |
| 102343 | Списана стоимость реализованных материаловОказаны услуги столовойСписана себестоимость готовой продукции, реализованной другим предприятиямОборот по дебету | 462331620056000118433 | 6270 | Предъявлены счета покупателям за проданные товарыПроизведено удержание из заработной платы стоимости продукции, проданной в счет з/пОборот по кредиту | 4960065411115011 |
|  |  |  |  | Сальдо на 1 декабря | 126799 |

Аналитический учет по счету 90 ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

**4 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ И ОКАЗАННЫХ УСЛУГ И ИХ ПРОДАЖ**

Для улучшения и повышения эффективности учета затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж в ОГУП "Белозерское ДРСП" следует:

- своевременно отражать все хозяйственные операции по учету затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж;

- необходимо усилить внутренний контроль за поступающими первичными документами по учету затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж;

- проводить своевременный учет неправильно оформленных документов по учету затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж;

- ввести график документооборота по учета затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж.

Для совершенствования учета затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж, а также в общем бухгалтерского учета на ОГУП "Белозерское ДРСП" необходимо порекомендовать применение на автоматизированных программ ведения бухгалтерского учета.

Не смотря на то, что в мире существует более тысячи тиражируемых бухгалтерских пакетов различной мощности и стоимости, российские бухгалтеры и предприниматели предпочитают отечественные пакеты, более подходящие для условий переходной экономики и быстрой смены законодательных актов, регулирующих порядок бухгалтерского учета.

Современный этап развития бухгалтерских систем характеризуется созданием интегрированных программных средств, объединяющих несколько предметных областей автоматизации. Приведу пример существующих сейчас систем 1C бухгалтерия, Aubi, ИНФО – Бухгалтер, БЭСТ, АККОРД, ABACUS и другие. Если не брать во внимание умышленные противоправные действия, то все ошибки бухгалтерского учета совершаются либо по небрежности (например, арифметические ошибки), либо из-за незнания особенностей ведения бухгалтерского учета в России. Такие ошибки практически неизбежны при ручном учете. Поэтому большинство фирм переходит к автоматизированному бухгалтерскому учету. Безусловно, компьютерная программа не заменит грамотного бухгалтера, но позволит сэкономить его время и силы за счет автоматизации рутинных операций, найти арифметические ошибки в учете и отчетности, оценить текущее финансовое положение предприятия и его перспективы.

Способ обработки хозяйственных операций при ведении бухгалтерского учета оказывает существенное влияние на организационную структуру фирмы, а также на процедуры и методы внутреннего контроля. Компьютерная технология характеризуется рядом особенностей, которые следует учитывать при оценке условий и процедур контроля. Ниже приведены отличия компьютерной обработки данных от неавтоматизированной.

Единообразное выполнение операций. Компьютерная обработка предполагает использование одних и тех же команд при выполнении идентичных операций бухгалтерского учета, что практически исключает появлению случайных ошибок, обыкновенно присущих ручной обработке. Напротив, программные ошибки (или другие систематические ошибки в аппаратных либо программных средствах) приводят к неправильной обработке всех идентичных операций при одинаковых условиях.

Разделение функций. Компьютерная система может осуществить множество процедур внутреннего контроля, которые в неавтоматизированных системах выполняют разные специалисты. Такая ситуация оставляет специалистам, имеющим доступ к компьютеру, возможность вмешательства в другие функции. В итоге компьютерные системы могут потребовать введения дополнительных мер для поддержания контроля на необходимом уровне, который в неавтоматизированных системах достигается простым разделением функций. К подобным мерам может относится система паролей, которые предотвращают действия, не допустимые со стороны специалистов, имеющих доступ к информации об активах и учетных документах через терминал в диалоговом режиме.

Потенциальные возможности появления ошибок и неточностей. По сравнению с неавтоматизированными системами бухгалтерского учета компьютерные системы более открыты для несанкционированного доступа, включая лиц, осуществляющих контроль. Они также открыты для скрытого изменения данных и прямого или косвенного получения информации об активах. Чем меньше человек вмешивается в машинную обработку операций учета, тем ниже возможность выявления ошибок и неточностей. Ошибки, допущенные при разработке или корректировке прикладных программ, могут оставаться незамеченными на протяжении длительного периода.

Потенциальные возможности усиления контроля со стороны администрации. Компьютерные системы дают в руки администрации широкий набор аналитических средств, позволяющих оценивать и контролировать деятельность фирмы. Наличие дополнительного инструментария обеспечивает укрепление системы внутреннего контроля в целом и, таким образом, снижение риска его неэффективности. Так, результаты обычного сопоставления фактических значений коэффициента издержек с плановыми, а также сверки счетов поступают к администрации более регулярно при компьютерной обработке информации. Кроме того, некоторые прикладные программы накапливают статистическую информацию о работе компьютера, которую можно использовать в целях контроля фактического хода обработки операций бухгалтерского учета.

Инициирование выполнения операций в компьютере. Компьютерная система может выполнять некоторые операции автоматически, причем их санкционирование не обязательно документируется, как это делается в неавтоматизированных системах бухгалтерского учета, поскольку сам факт принятия такой системы в эксплуатацию администрацией предполагает в неявном виде наличие соответствующих санкций.

Таким образом, применение автоматизированных программ при ведении учета затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж в ОГУП "Белозерское ДРСП" не только облегчит труд бухгалтеров, но и будет способствовать повышению эффективности ведения бухгалтерского учета не только на данном участке учета, но и по всем сегментам.

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Исходя из проделанной работы, можно сделать следующие выводы. Областное государственное унитарное предприятие "Белозерское предприятие по строительству, ремонту и содержанию автомобильных дорог" в дальнейшем именуемое "Предприятие" создано в целях обеспечения бесперебойного и безопасного движения транспортных средств по автомобильным дорогам общего пользования и другим автомобильным дорогам и дорожным сооружениям.

Данное предприятие специализируется в большей степени на выполнении работ по содержанию, ремонту, реконструкции и строительству автодорог, их благоустройстве, а также на производстве и реализации строительных материалов. Анализируемое предприятие является рентабельным и прибыльным. По учету затрат на предприятии открыты счета 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 20 «Основное производство». Учет реализации продукции (товаров, услуг) ведется на счете 90 «Продажи». Применяемые формы первичной документации составлены верно с точки зрения полноты и правильности заполнения имеющихся реквизитов. Аналитический и синтетический учет ведется правильно в соответствии с НК РФ.

Для улучшения и повышения эффективности учета затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж в ОГУП "Белозерское ДРСП" следует:

- своевременно отражать все хозяйственные операции по учету затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж;

- необходимо усилить внутренний контроль за поступающими первичными документами по учету затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж;

- проводить своевременный учет неправильно оформленных документов по учету затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж;

- ввести график документооборота по учета затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж.

Для совершенствования учета затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их продаж, а также в общем бухгалтерского учета на ОГУП "Белозерское ДРСП" необходимо порекомендовать применение на автоматизированных программ ведения бухгалтерского учета. Это будет способствовать повышению эффективности ведения бухгалтерского учета не только на данном участке учета, но и по всем сегментам.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Алборов, Р.А. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов. – М., 2003. – 345 с.
2. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет / Ю.А. Бабаев. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 392 с.
3. Безруких, П.С. Бухгалтерский учет: Учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др. – М.: Бухгалтерский учет, 2006. – 372 с.
4. Бычков, М.Ф. Бухгалтерский учет в предприятиях АПК / М.Ф. Бычков. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 352 с.
5. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности / Н.Л. Вещунова, А.Ф. Фомина. – М.: Герда, 2006 – 640 с.
6. Елин, А.С. Счета-фактуры: оформление, учет, ответственность / А.С. Елин // Главбух. – 2007. – № 9. – с. 32-34.
7. Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский учет / Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова. – М., 2009. – 262 с.
8. Козлова, Е.П. Бухгалтерский учет / Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин, Т.Н. Бабченко и др. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 576 с.
9. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 632 с.
10. Макальская, М.Л. Бухгалтерский учет / М.Л. Макальская, И.А. Фельдман. – М.: Высшее образование, 2007. – 433 с.
11. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129.

Размещено на http://www.