Содержание

[Введение](#_Toc278414578)

[1. Теоретические основы учета и анализа производственных затрат и готовой продукции](#_Toc278414579)

[1.1 Сущность и классификация затрат на производство](#_Toc278414580)

[1.2 Принципы и методы учета производственных затрат](#_Toc278414581)

[1.3 Краткая характеристика предприятия, на материалах которого выполнено исследование](#_Toc278414582)

[2. Организация учета затрат на предприятии](#_Toc278414583)

[2.1 Документальное оформление затрат на предприятии](#_Toc278414584)

[2.2 Учет затрат на производство продукции](#_Toc278414585)

[2.3 Перспективы организации бухгалтерского, управленческого и налогового учета затрат](#_Toc278414586)

[2.4 Совершенствование бухгалтерского учета производственных затрат и готовой продукции](#_Toc278414587)

## Введение

Актуальность темы исследования определяется тем, что в условиях мирового финансового кризиса особенно необходимо стратегическое видение перспектив развития бизнеса, что требует формирования качественно новых подходов к процессу управления эффективностью его функционирования.

В этих обстоятельствах организация действенного управления затратами как одного из средств достижения предприятием высоких экономических результатов является приоритетным направлением в его деятельности, задачей стратегического характера, решение которой обеспечит его экономическое оздоровление и дальнейшее развитие.

Проблемы управления затратами на предприятиях в условиях мирового финансового кризиса определяются ролью показателя себестоимости, являющейся базой оптовых цен и главным фактором формирования прибыли. Снижение производственных затрат означает снижение себестоимости, что в свою очередь ведет к повышению экономической эффективности производства.

Управление затратами как средства достижения предприятием высокого экономического результата не сводится только к снижению затрат, а распространяется на все элементы управления. В связи с этим разработка новых систем управления затратами - одна из актуальных проблем экономической теории и практики.

Поскольку в современных условиях уровень затрат на производство выступает как важнейший объект управления, значение совершенствования их учета, анализа, планирования и стимулирования бесспорно возросло.

Действующая система управления затратами не в полной мере способствует решению проблем их оптимизации и эффективности хозяйствования предприятий. Неудовлетворительно обстоит дело с методикой анализа и учета затрат.

Таким образом, необходимость исследования проблемы анализа и учета производственных затрат объясняется рядом причин:

во-первых, снижение производственных затрат вместе с увеличением объема производства является одним из основных источников получения прибыли на предприятии;

во-вторых, в современных условиях необходимы раздельный учет и планирование переменных и условно-постоянных затрат, что связано с их различной ролью в формировании прибыли из-за независимости последних от объема производства, который к тому же в исследуемых условиях нестабилен;

в-третьих, высока доля условно-постоянных затрат на рубль объема продаж (от 38% до 53,3%), причем этот показатель в рамках отдельного предприятия относительно стабилен, несмотря на резкие колебания объема производства;

в-четвертых, на многих предприятиях отсутствует механизм эффективного управления затратами.

Степень разработанности проблемы**.** Несмотря на актуальность темы, в литературе до сих пор нет единого понимания сущности производственных затрат, как следствие этого - путаница в терминологии. В множестве зарубежных публикаций неоднозначно трактуются такие затратные категории, как "издержки производства", "затраты", "себестоимость", "расходы".

Управление основными экономическими показателями, в том числе и производственными затратами, предполагает знание причин, влияющих на их уровень и динамику. В специальной экономической литературе известны различные методы пофакторного планирования динамики затратных показателей. Но мнение ученых о системе факторов также разнообразны. На практике этому вопросу не уделяется внимания.

Кроме того следует отметить: хотя рыночная экономика саморазвивающаяся, самоуправляемая и в ее основе лежит не только здравый смысл, но и прежде всего материальный интерес, на многих российских предприятиях стимулирование снижения производственных затрат не проводится, а в литературе по этому вопросу нет четких рекомендаций.

Современные экономические условия хозяйствования при разработке механизма управления производственными затратами требуют раздельного учета доли условно-постоянных и переменных затрат. Это связано тем, что величина прибыли и порог рентабельности, при котором производство не имеет прибыли, но уже безубыточно, зависят от соотношения указанных затрат в общей их сумме.

С помощью порога рентабельности определяется период окупаемости производственных затрат: чем меньше порог рентабельности, тем быстрее окупятся затраты, и наоборот.д.ля расчета такого показателя необходим раздельный учет переменных и условно-постоянных затрат как в планировании, так и в учете. Однако на практике в современных условиях хозяйствования этого не делают.

Отмеченное свидетельствует о том, что исследование перечисленных выше вопросов является актуальным. Недостаточная теоретическая и методическая разработанность данной проблемы, ее актуальность и практическая значимость определили направленность дипломной работы, в которой делается попытка рассмотреть и решить перечисленные вопросы в современных условиях хозяйствования.

Цель исследования - обоснование теоретических положений и практических рекомендаций по учету и анализу производственных затрат и готовой продукции.

Задачи исследования**.** Для реализации изложенной цели в работе поставлены следующие задачи:

уточнить понимание сущности производственных затрат и их внутренней структуры;

выбрать показатель, характеризующий уровень и динамику производственных затрат, приемлемый для планирования и стимулирования;

выбрать и обосновать систему факторов и метод определения их количественной оценки на динамику выбранного показателя;

провести анализ учета производственных затрат и готовой продукции на исследуемом предприятии;

разработать рекомендации по совершенствованию механизма учета производственных затрат и готовой продукции.

Предметом исследования являются организационно-экономические отношения, возникающие в процессе учета производственных затрат и готовой продукции предприятия.

Объект исследования - лесопромышленное предприятие ООО "СиэР", г. Владивосток.

Теоретической и методологической основой решения вопросов, посвященных пониманию сущности производственных затрат, их роли в формировании прибыли, послужили работы А.С. Бакаева, А.А. Додонова, О. Д, Ковериной, С.А. Котлярова, В.Ф. Котова, Г.А. Краюхина, П.П. Лабзунова, М.В. Макаренко и О.М. Махалиной, П.П. Новиченко, В.С. Немчинова, С.А. Николаевой, В.В. Новожилова, В.Ф. Палия, М.И. Трубочкиной, А.Д. Трусова, Р.А. Фатхутдинова, Г.Р. Хамидуллиной, А.В. Черезова, А.Д. Шеремета, А.М. Эйдинова и других ученых.

Проблемам, оценки влияния факторов на динамику затрат на производство посвятили свои работы: В.Е. Адамов, М.А. Виленский, И.И. Грачев, Т.Г. Крайкова и З.Н. Семашкина, К.Б. Лейкина, И.Н. Михайлова, А.С. Некрасов, И.Г. Пашко, В.М. Печников, А.М. Поляк, В.М. Рутгайзер, В.И. Рущук, Г.В. Савицкая, В.И. Стражев, Ю.А. Тихомиров, А.М. Фальков, А.П. Чечета и других исследователей.

Теоретической и методологической базой исследования проблемы учета производственных затрат и готовой работы стали работы Е.Г. Антосенкова, В.И. Белкина и Н. В Белкиной, П.Г. Бунича, А.П. Ивлева, Е.Н. Капустина, В.И. Кардашова, Ю.П. Кокина, В.Д. Колотушкина, Н.Н. Комаровой, Т.Г. Крайковой, Л.Э. Кунельского, Н.П. Меркулова, Л.А. Миляевой, Т.В. Озерниковой, Е.В. Посадского, С.И. Пьяннова, А.П. Федченко, И.Г. Шумалина, Р.А. Яковлева и других экономистов.

Отраслевые аспекты учета производственных затрат и готвой продукции на предприятиях лесопромышленной отрасли в последние 15-20 лет практически не рассматривались. Однако ранее существенный вклад в разработку теории и практики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции лесопромышленных предприятий внесли такие ученые как Алахов Б.В., Балагуров Н.А., Едошин А.Н., Кемтер В.Б., Кумейко СВ., Лебедева A. M., Мошонкин Н.П., Николаева Г.Н., Сластихина Л.В. и др.

Многие идеи, предложенные этими авторами, актуальны и в настоящее время, однако в связи с институциональными изменениями в лесопромышленной отрасли они требуют нового переосмысления.

В настоящей дипломной работе использованы такие методы исследования, как статистический метод построения многофакторных аддитивных и смешанных, аддитивно-мультипликативных моделей, методы логических обоснований, группировок, оценки результатов исследования, экспериментальной проверки предложенных методик и рекомендаций.

Дипломная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

## 1. Теоретические основы учета и анализа производственных затрат и готовой продукции

## 1.1 Сущность и классификация затрат на производство

Затраты хозяйствующего субъекта представляют базовую экономическую категорию. Понятия затрат и расходов, имеют разную "экономико-смысловую нагрузку" при использовании их экономистами, бухгалтерами, финансистами, аналитиками и менеджерами в процессе решения текущих и долгосрочных управленческих задач. Понятие затрат не может быть однозначным, так как существует целый спектр таких понятий, каждое из которых отвечает строго определенной цели. [27, c.30]

Потенциальность затрат как категории учета определяется концепциями финансового, налогового и управленческого учета. Затраты как объект учета подлежит измерению (оценке) и признанию в соответствии с выбранной методологией их учета.

Различия между понятиями "расходы", "затраты", "издержки" в контексте объекта учета стали рассматриваться сравнительно недавно, и научные представления о сущности этих категорий содержат ряд противоречий и не выстроены в четкую систему.

*Затраты* как объект финансового и налогового учета ограничены нормативно-правовым регулированием, и являются одним из главных элементов индивидуальной бухгалтерской и налоговой отчетности, а также служат основой для формирования информации к представлению внешним пользователям. [3, с.273]

Затраты для целей управленческого учета необходимы внутренним пользователям, которые оперируют совокупностью бухгалтерских и альтернативных издержек при выборе управленческих решений.

Представляется, что между понятиями "затраты", "издержки", "расходы" имеются достаточно большие различия в их сущностном содержании.

*Затраты -* стоимостное выражение использованных за определенный период времени материальных, трудовых и финансовых ресурсов в целях обеспечения производства и реализации продукции, работ, услуг. [2, с.150]

*Издержки* - стоимостное выражение потребления ресурсов при осуществлении всех видов деятельности промышленным предприятием (текущей, инвестиционной, финансовой). [7, c.91]

*Расходы* - это стоимостное выражение платежей промышленного предприятия за определенный период времени, которые документально подтверждены, экономически обоснованы и перенесли стоимостное выражение на реализованную за этот период продукцию, а также признанные предприятием будущие выплаты за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги. [25, c.88]

Наиболее обобщенное представление понятия затрат - это стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов.

И в соответствии с принципиальной нормой МСФО затраты признаются в качестве расходов только в том случае, если они связаны с получением денежных средств или их эквивалентов, то есть доходов. Именно с этих позиций нами исследуется, порядок признания, поведение и оценка затрат как специфического объекта учетной системы организаций.

В зависимости от содержания информации, которая выступает исходным продуктом учета, во внутренней структуре системы учета традиционно выделяют финансовый, управленческий и налоговый учет, которые могут рассматриваться как подсистемы общей системы учета, так и как отдельные системы. [1, c.261]

Затраты - это объект учета во всех подсистемах, но в каждой из них они признаются, оцениваются и отражаются по-разному, что обусловлено и нормативным регулированием и целями пользователей.

В финансовом учете это общая сумма затрат, влияющая на финансовые результаты. Для получения этой информации необходимо соблюдать правила, установленные национальными стандартами учета, и повышать качество этой информации в соответствии с МСФО.

В подсистеме налогового учета - это затраты, определяющие показатель налогооблагаемой прибыли. Для системности исчисления данного показателя необходимо жесткое взаимодействие с финансовым учетом в части оценки, признания, документальной и экономической обоснованности, что находит отражение в учетной политике. [5, c.48]

Затраты в управленческом учете эксклюзивная категория. Информация о затратах в данной подсистеме учета непосредственно завязана на потребности пользователей в исторический момент развития организации, ее технологии производства.

Организационные основы системы учета затрат на производство во многом сопряжены с особенностями деятельности предприятий, назначением выпускаемой продукции, ее ассортиментом, характером технологического процесса и рядом других факторов.

Экономически наиболее целесообразный подход к построению классификационной модели производственных затрат - выделение типичных групп решений, выбор соответствующих им объектов учета затрат и выбор наиболее удобной классификационной группы затрат. Данный подход может быть реализован, если осуществить взаимоувязку типичных групп решений с направлениями учета производственных затрат, а именно с направлениями бухгалтерского управленческого учета, поскольку задачи данного вида учета созвучны рассматриваемым направлениям. [4, c.170]

Показателями, характеризующими производственные затраты (издержки, расходы) в стоимостном выражении являются показатели себестоимости. Общепризнанные из них [2, c.151]:

себестоимость единицы продукции, всего объема производства и продаж, рассчитанных по статьям калькуляции;

затраты на производство по первичным экономическим показателям;

затраты на 1 руб. товарной продукции или 1 руб. объема продаж (затратоемкость).

Все затраты в процессе производства продукции делятся на две группы: единовременные и текущие.

Единовременные затраты выступают в форме инвестиций.

Текущие затраты связаны с производством и реализацией продукции. Они занимают наибольший удельный вес во всех расходах предприятия.

Управление текущими (производственными) затратами является наиболее важным объектом финансового менеджмента производства, так как эти затраты непосредственно связаны с результатами производственной деятельности.

От формирования рассматриваемой группы расходов зависит величина прибыли предприятия. Эти затраты возмещаются после завершения кругооборота средств за счет выручки от реализации продукции.

Производственные затраты разнообразны и классифицируются по различным признакам. Но, несмотря на разнообразие классификационных групп, особое место занимает классификация их на переменные и условно-постоянные, т.е. не зависящие от изменения объема производства. [11, c. 194]

Именно независимость указанных затрат от динамики объема производства приводит к тому, что с падением последнего резко возрастает их размер в расчете на единицу продукции. Именно это обстоятельство учитывается при определении порога рентабельности (точки безубыточности), в расчете которого учитывается величина условно-постоянных затрат за период.

Таким образом, без определения порога рентабельности невозможно эффективное управление производственными затратами. Порог рентабельности характеризует период окупаемости постоянных затрат. Чем меньше порог рентабельности, тем быстрее окупаются постоянные затраты за период, и наоборот.

При планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции применяется классификация затрат по определенным экономическим признакам [27, c.30]:

по экономической однородности затрат;

по общности их производственного назначения;

по роли в процессе изготовления и реализации продукции;

по способу включения в себестоимость отдельных видов продукции,

месту возникновения;

степени охвата планом

Группировки затрат по месту их возникновения важны для организаций внутрипроизводственного характера (цехов, бригад), по видам продукции - для калькулирования себестоимости каждого вида производимой продукции.

Единой и обязательной для всех производственных предприятий промышленности является группировка затрат по экономическим элементам, которая включает [10, c.91]:

сырье и основные материалы (за вычетом возвратных расходов);

покупные изделия, полуфабрикаты; работы, услуги производственного характера;

вспомогательные материалы;

топливо (со стороны);

энергия (со стороны);

заработная плата основная и дополнительная;

отчисления на социальное страхование;

амортизация основных фондов;

прочие расходы

Важное значение для аналитического учета издержек производства и калькулирования себестоимости продукции имеет группировка затрат по статьям калькуляции. Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях определена типовая номенклатура статей калькуляции. В отраслевых инструкциях, министерствами и ведомствами могут вноситься изменения в типовую номенклатуру с учетом особенностей соответствующей отрасли.

По отношению к технологическому процессу затраты на производство подразделяются на основные и накладные. Основные затраты непосредственно связаны с технологическим процессом и составляют основу себестоимости продукции. Затраты, связанные с организацией, обслуживанием производства и управлением им, называются накладными. К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Исходя из однородности состава затрат все они могут быть подразделены на простые (одноэлементные) и комплексные.

Простые затраты - экономически однородные, которые на данном предприятии могут быть разделены на какие-либо составные части.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. К ним относятся расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

По способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции сего совокупность затрат на производство подразделяют на прямые и косвенные.

Расходы, которые прямо, без предварительной группировки, а затем распределения, могут быть отнесены на соответствующий вид производимой продукции, называются прямыми. К ним относятся чаще всего затраты на сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, топливо и энергию на технологические цели, заработную плату производственных рабочих.

Затраты, которые не могут быть непосредственно отнесены на производство того или иного вида продукции, а являются общими для целой группы продукции, называются косвенными. Они могут быть определены только на основе специальных расчетов по установленным признакам распределения. Косвенному распределению подлежат расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Учетная система

Все затраты хозяйствующего субъекта

Бухгалтерский финансовый учет

Затраты по ПБУ

Затраты на счетах бухгалтерского учета

Принципы отражения затрат (двойная запись, документирование, денежная единица измерения, унифицированные формы учетных регистров, временная определенность фактов признания расходов)

Учетная политика в целях бухгалтерского учета

Налоговый учет

Затраты по НК РФ

Затраты на счетах и порядок их корректировки

Принципы отражения (экономическая обоснованность производственных затрат, документирование, денежный измеритель, принадлежность к отчетному периоду, признание затрат расходами после отражения факта оплаты)

Учетная политика в целях налогообложения

Бухгалтерский управленческий учет

Целевая классификация затрат

Принципы отражения затрат (необязательность двойной системы, документирование, любая единица измерения, учетные регистры произвольной формы – сметы, контрольные отчеты, внутрифирменная отчетность)

Учетная политика в целях бухгалтерского учета

Цель и задачи учета производственных затрат

Принципы классификации затрат

Признак классификации

1. Затраты, используемые для калькулирования и оценки готовой продукции

Размеры хозяйствующего субъекта; особенности технологии, техники и организации производства; номенклатура вырабатываемой продукции; роль в процессе производства

По отношению к техническому процессу: по способу включения в себестоимость отдельных видов продукции; по отношению к отчетному периоду; по составу; по бухгалтерской методологии; по отношению к объему производства; по возможности капитализации

Аналитичность; факторы снижения; прогностичность расчетов; эластичность; важность в планировании; целесообразность выделения затрат; удельный вес в общих затратах

По возможности планирования; по возможности нормирования; по юридическому признаку; по целесообразности

Обоснованность в распределении по продуктам, местам возникновения; контроль; трудоемкость учета

По возможности регулирования (контроля); по местам возникновения; по функциям в процессе производства

2. Затраты, данные о которых являются основанием для планирования и анализа

3. Затраты, используемые в системе контроля и регулирования

Рисунок 1.1 - Классификация затрат производственного предприятия

## 1.2 Принципы и методы учета производственных затрат

Каждую из стадий производственной деятельности предприятия следует рассматривать как обособленную информацию учетную систему, ориентированную на выполнение Производственной программы. Любое производственное предприятие осуществляет свою деятельность, планирует обеспеченность ресурсами на основе Производственной программы [4, c.274].

По сути, Производственная программа является "опорным" документом, в котором аккумулируются: процессы; ресурсы, обеспечивающие процессы; затраты, контролируемые в рамках каждого процесса (при эффективно организованном учете можно говорить не только о процессном, но и пооперационном подходе) [2, c.152].

В составе затрат на производство необходимо выделение затрат, связанных с улучшением качества производимой продукции. Такой учет по глубине может превосходить производственный, поскольку отражает движение ресурсов внутри отдельно взятых процессов, предоставляя возможность сопоставлять их между собой (рис.2).

Отраженные на рисунке функции управления: планирование, учет, контроль, анализ и регулирование положим в основу формирования информационной системы.

*Планирование* является основой разработкиПроизводственной программы предприятия. *Учетная* система, включающая данные бухгалтерского аналитического, оперативного учета, внутрипроизводственной и бухгалтерской отчетности, позволит генерировать информацию о процессах: заготовление → производство → реализация. *Контроль* процессов предполагает в первую очередь контроль ресурсов и соответствующих затрат с выделением затрат на качество. Важнейшим инструментом контроля является процессно-ориентированное бюджетирование. *Анализ* включает интерпретацию данных о ресурсах, формируемых и используемых внутри каждого процесса, традиционный анализ "затраты-выпуск" с использованием локальной методики анализа затрат на качество продукции. *Регулирование* ориентировано на достижение целей Производственной программы [4, c.170].



Рисунок 1.2 - Информационная система программно-ориентированного учета [13, c.123]

Принципы организации производственного учета:

принцип конфиденциальности информации;

принцип оперативности предоставления информации;

принцип экономичности информации;

принцип многократного использования информации;

принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей;

принцип оценки результатов деятельности структурных подразделений организации;

принцип сопоставимости [14, c.166].

В развитие перечисленных принципов можно обосновать специальные принципы программно-ориентированного учета (табл. 1.1).

Таблица 1.1 - Принципы организации программно-ориентированного учета в сопоставлении с принципами управленческого и производственного видов учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ПРИНЦИПЫ | | |
| программно-ориентированного учета | производственного учета | управленческого учета |
| 1. Принцип определения конечных результатов и ресурсов, требующихся для получения этих результатов | 1. Принцип непрерывности деятельности предприятия | Требование удовлетворения запросов менеджеров организации к содержанию полезной информации для принятия решений, осуществления планирования и выполнении контрольных функций. Управленческие отчеты, предоставляющие управленческую информацию для внутреннего использования не требуют использования общепринятых принципов бухгалтерского учета. Однако требования к качеству информации могут быть возведены в статус принципа:  1. Понятность;  2. Уместность;  3. Существенность;  4. надежность;  5. Правдивое представление;  6. Нейтральность;  7. Осмотрительность;  8. Приоритет содержания перед формой;  9. Полнота;  10. Сопоставимость;  11. Своевременность. |
| 2. Принцип определения значимости или важности работ для достижения конечного результата | 2. Принцип конфиденциальности |
| 3. Принцип объективности выделения позиций для составления характеристики вида деятельности | 3. Принцип оперативности предоставления информации |
| 4. Принцип соответствия возможностей и ресурсов | 4. Принцип экономичности формируемой информации |
| 5. Принцип релевантности | 5. Принцип многократного использования информации |
| 6. Принцип определения границ по каждому бизнес-процессу | 6. Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей |
|  |

Анализ принципов организации учета и их содержания позволяет сделать вывод, что система принципов управленческого учета дополняется и развивается с целью детализации и совершенствования информации производственного учета, в свою очередь, принципы производственного учета дополняются и развиваются принципами программно-ориентированного учета. В этом состоит динамизм развития и качество информационного обеспечения управленческих решений.

Анализ и оценка накопленного опыта в практике организации и управления производственной деятельностью, показателей на основе которых производится оценка конечного результата процесса производства, использованы автором для разработки модели программно-ориентированного учета. Логическая модель программно-ориентированного учета представлена на рисунке 1.3

В основе модели лежат организационная и методическая ее составляющие. Программа ориентирована на цель - выполнение показателей, которыми характеризуется результат (результативность) производственной деятельности. Пользователями программы являются собственники и менеджеры всех уровней управления предприятием, ответственные и имеющие отношение к процессу производства.

****

**Рисунок 1.3 - Логическая модель программно-ориентированного учета**

Предлагаемый формат производственной программы должен включать четыре основных раздела [4, c.94]:

I раздел "Объем производства. Номенклатура продукции. Качество" включает перечень основных показателей по выпуску продукции и затратам на ее производство в разрезе номенклатуры видов выпускаемой продукции. Среди совокупных затрат на производство отдельным подразделом выделяются затраты на качество, что ориентирует менеджеров и производственников на повышение конкурентоспособности выпускаемой продукции;

II раздел "Ресурсное обеспечение программы производства" включает три подраздела: "материальные ресурсы", "трудовые ресурсы", "производственная база и мощности". Показатели, сосредоточенные в трех перечисленных подразделах, ориентированы на: усиление взаимодействия и расширение хозяйственных связей с поставщиками; выбор сырья и материалов нужного ассортимента и требуемого качества; своевременное обеспечение материальными ресурсами процесса производства и выполнения Производственной программы; обеспечение производства высококвалифицированными рабочими и специалистами, обладающими навыками профессии и имеющими опыт работы; снижение текучести кадров и мотивацию труда; расширение производственной базы и обеспечение требуемыми мощностями технологии производства и др.;

III раздел "Организационное обеспечение производства" включает три группы показателей: характеризующих инвестиционную составляющую в производство (НИОКР); позволяющих дать оценку организации производственного процесса и управления им; характеризующих состояние технологии производства в соответствии с требованиями и достижениями научно-технического прогресса в этой области производства;

IV раздел "Финансовое и инвестиционное обеспечение" содержит группы показателей, сосредоточенные по усмотрению менеджеров в отдельных подразделах. Как пример можно назвать подразделы: "финансовые результаты деятельности, в том числе производственной", "источники финансирования производственной деятельности и их освоение"; "показатели эффективности производства в результате реализации инвестиционных проектов".

Все перечисленные в вышеназванных разделах системы показателей могут быть систематизированы на основе принципа полезности информации в каждом конкретном предприятии по-своему. Понятно, что основой формирования перечисленных показателей является программно-ориентированный учет. [14, c.167]

Группировка затрат по объектам учета и местам их возникновения для производственного процесса с его тремя стадиями, для каждого производственного предприятия, безусловно, будет индивидуальна. Однако, говоря о стадиях, можно определить участников формирования этих затрат на каждой из них. [15, c.92]

Если на предприятии с цеховой структурой есть четкое разделение цехов основного и вспомогательного производства, то своим участием в процессе производства продукции каждый цех будет являться носителем производственных затрат (рис. 1.4).

Группы затрат, указанные на рисунке 1.4, можно классифицировать в практике работы любого промышленного предприятия по центрам затрат и центрам ответственности. Это стало уже традиционной практикой организации управленческого учета.

~~~~

Рисунок 1.4 - Участие цехов и служб в формировании затрат по стадиям процесса производства [20, c.8]

Многогранность рассматриваемых в отечественной науке соотношений показателей всегда требует теоретического обоснования критериев их классификации, взаимосвязи и оценки.

Выделение в информационной системе управления предприятием разных видов учетной информации для обеспечения различного рода управленческих задач предопределяет необходимость разработки новых методических подходов для анализа соотношения показателей. Сказанное в полной мере относится к показателям затрат и весьма актуально для выделяемых уже традиционно: бухгалтерского, производственного (чаще управленческого) и налогового видов учета [25, c.88].

Основные различия в методологиях учета затрат, положенных в основу МСФО, ПБУ и систем производственного учета приведены в таблице 1.2

Таблица 1.2 - Различия в методологиях учета затрат, положенных в основу МСФО, ПБУ и системы производственного учета

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Классификационная категория (принцип различий) | МСФО | ПБУ (бухгалтерский учет) | Производственный учет |
| 1 | Затраты на продукт и расходы периода | Существует | Не проводится различий | В общем случае тяготеет к МСФО, но существуют системы, в которых такое разграничение не используется (например, в системе ABC все расходы периода, кроме свехнормативных, должны включаться в себестоимость) |
| 2 | Классификация затрат на продукт по принципу включения в себестоимость продукции | Включают:  производственные переменные прямые;  производственные переменные косвенные;  производственные постоянные косвенные. | В общем случае делятся на прямые и косвенные, их состав определяется отраслевыми инструкциями | Состав затрат и статьи калькуляции определяются предприятием самостоятельно |
| 3 | Объект учета затрат (калькулирования себестоимости) | По производственной функции - вид продукта | По производственной функции - вид продукта | По множественной функции: производственная (вид продукции), сбытовая (рынки, клиенты), управленческая (центры ответственности) |
| 4 | Принципы группировки косвенных затрат | Может быть одно - и многофункциональной, определяется производственными особенностями | Предусматривается отраслевыми инструкциями, обычно многофункциональна, может изменяться и дополняться предприятием | Обычно многофункциональная, определяется производственными особенностями |
| 5 | Измеритель мощности, используемый для расчета ставок распределения косвенных затрат | Нормальная (ожидаемая) мощность и (или) фактическая мощность | Фактическая производственная мощность | В общем случае - практическая мощность. В ряде систем может использоваться нормальная ожидаемая (стандарт-кост) или фактическая (директ-костинг) | |
| 6 | Временной принцип учета затрат | Соответствие (обоснованная связь) расходов периода с доходами периода. Обоснованное распределение расходов между отчетными периодами | Соответствие (обоснованная связь) расходов периода с доходами периода. Обоснованное распределение расходов между отчетными периодами. Учет заключительных затрат жизненного цикла в составе прочих доходов и расходов | Соответствие (обоснованная связь) расходов периода с доходами периода. Учет единовременных затрат по запуску продукта в производство и заключительных затрат по его выводу с рынка нарастающим итогом в составе затрат по продукту по жизненному циклу. Распределение затрат по периодам искажает затраты по этапам жизненного цикла. | |

Качество экономической информации, ее глубина в области учета затрат и калькулирования себестоимости промышленной продукции, обусловленные различиями в методологии производственного учета и учета затрат по принципам МСФО и ПБУ, зависят от степени сопряженности показателей затрат.

В учетной политике в целях налогообложения в качестве отдельного элемента требуется отражение порядка распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства. Если применение единого критерия все же не обеспечивает соответствие произведенных расходов изготовленной продукции, то для таких производств следует выбирать отдельный критерий.

Отметим, что любой экономически обоснованный критерий, обеспечивающий соответствие произведенных расходов изготовленной продукции может быть выбран на основе натуральных (производственный учет) и стоимостных (бухгалтерский учет) показателей [26, c.33]:

по расходу материалов на конкретный вид продукции. Этот критерий предусматривает соотношение количества материалов в незавершенном производстве с количеством отпущенных материалов в производство с учетом переходящих остатков. Другой вариант - соотношение стоимости материалов в незавершенном производстве, определенной по данным инвентаризации, со стоимостью отпущенных в производство материалов с учетом переходящих остатков;

по оценке труда. Данный критерий предполагает соотношение отработанных человеко-часов в общем объеме выполняемых по договору работ (тоже в человеко-часах) или же соотношение суммы оплаты труда в незавершенном производстве, определяемой по данным инвентаризации с общей суммой начисленной в отчетном периоде оплаты труда с учетом переходящих остатков;

по общей сумме прямых затрат. Данный критерий предполагает соотношение прямых расходов на невыполненные работы и всей суммы прямых расходов отчетного периода с учетом переходящих остатков;

по выручке от реализации работ. Критерий предполагает соотношение выручки от реализации выполненных заказов к общей договорной стоимости выполняемых в отчетном периоде заказов (ограниченное применение).

Кроме перечисленных критериев, бесспорно, используется критерий, применяемый в бухгалтерском учете, соответствующий выбранной базе распределения затрат между объектами учета [3, c.169]:

доля суммы прямых затрат по виду продукции в общей сумме прямых расходов текущего периода;

либо доля отдельных элементов, формирующих сумму прямых расходов по виду продукции (материальные затраты, затраты на оплату труда) в их общей сумме текущего периода; либо доли выручки от продажи определенного вида продукции в общем объеме выручки от продажи всей продукции.

Вышесказанное позволяет сделать вывод о возможности использования общеинформационной базы для развития производственного учета промышленного предприятия, в которой найдут свое отражение данные бухгалтерского учета, данные налогового учета, количественные и стоимостные показатели производства.

## 1.3 Краткая характеристика предприятия, на материалах которого выполнено исследование

ООО "СиэР" является лесопромышленным предприятием.

Общество с ограниченной ответственностью "СиэР" было основана 20 января 2000 года на базе уже существовавшего леспромхоза. Имущество и доходы предприятия формируются за счет финансово-хозяйственной деятельности.

Данное предприятие имеет самостоятельный баланс, корреспондентский и расчетные счета в банке, печать со своим наименованием и штампы. ООО "СиэР" является юридическим лицом. Предметом деятельности ООО "СиэР" является.

1. Заготовка леса:

Вырубка леса (верхний склад, находится в лесу);

2. Переработка заготовленной древесины (нижний склад, находится непосредственно на территории ООО "СиэР");

3. Разделка хлыстового леса на сортименты;

4. Организация работы пилорамы: распиливание круглого сортимента на пиломатериалы (обрезной и не обрезной);

5. Погрузо-разгрузочные работы:

приём вагонов;

выгрузка вагонов на погрузо-разгрузочных площадках;

погрузка и отправка грузов на транспорте заказчиков;

технический уход за состоянием тупиков.

Исполнительным органом является администрация, возглавляемая генеральным директором. Финансово-экономическая работа возложена на централизованную бухгалтерию.

Сильные и слабые стороны, возможности и угрозы отражены в таблице 1.3

Таблица 1.3 - SWOT - анализ ООО "СиэР"

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Возможности | Угрозы |
| Сильные стороны | 1. Быстрое реагирование на потребности рынка.  2. Удаленное географическое положение.  3. Внедрение нововведений.  4. Подъездные пути железной дороги. | 1. Повышение общего уровня развития отрасли.  2. Повышение спроса  на продукцию.  3. Предложение новой услуги вследствие повышения уровня доходов населения. |
| Слабые стороны | 1. Предъявление дополнительных требований к качественным характеристикам услуги, т.е. ориентация на качество.  2. Отсутствие рекламы.  3. Финансовая поддержка в случае необходимости от учредителя ЗАО "Салыммолдлеспром".  4. Устаревшее оборудование. | 1. Малая доля рынка.  2. Отсутствие высококвалифицированных менеджеров.  3. Отсутствие четкого представления о стратегии развития.  4. Наличие большого количества конкурентов в отрасли. |

ООО "СиэР" предоставляет услуги как физическим, так и юридическим лицам. Основные функции предприятия:

работа с клиентами;

учетная деятельность:

бухгалтерский учет;

налоговый учет;

кадровый учет;

хранение используемого оборудования, заготовленного и переработанного леса на складе;

технические работы:

вспомогательное производство (сварщики, водители, монтажники и т.д.).

*Работа с клиентами.* От клиентов поступают заказы на лесопродукцию, это может быть заказ на деловую древесину, обрезной брус, необрезная доска, обрезная доска и т.д.

Выясняются требования, предъявляемые к лесопродукции и ее параметры: вид продукции, количество продукции, режим работы и т.д. Составляется спецификация к договору, где оговариваются все требования клиента. Затем, составляется договор и производится расчет с клиентом.

Формируется наряд-задание для каждой бригады рабочих на основе которого производится вырубка и переработка леса, отвечающего заданным параметрам.

Если заказ касается выполнения отгрузо-погрузочных работ, то для составления приложения к договору, необходимо подробно обследовать объект, оценить внешние условия, срок выполнения работ, хранение отгружаемого или погружаемого материала.

*Выполнение заказа.* После заключения договора, обозначенный в нем объект включается в график выполнения работ. Сотрудники приступают к выполнению заказа, действуя на основе финансового плана составленного на год. После выполнения заказа составляется акт о выполнении работ, в котором указывается характер и длительность произведенных операций, наименование и количество произведенной лесопродукции.

Договор и акт о выполнении работ составляются в двух экземплярах, один из которых остается на предприятии, а второй передается заказчику. Расчеты с клиентами осуществляются, как правило, в безналичной форме.

*Заготовка леса.* Сначала на аукционе приобретается лесорубный билет, где указываются номера делянок, площадь делянок, сроки внесения в бюджет платы за заготовленную лесопродукцию, срок окончания работ и т.д. Затем составляется технологическая карта, которая содержит схему разработки лесосеки, расстановку рабочих, механизмы, с помощью которых производится валка леса и производят найм рабочих в бригады лесорубов. Для бригад составляется наряд-задание, с которым она едет на деляну. По истечении срока выполнения работ заполняется документ "сведения о фактически заготовленной древесине", акт заготовки леса, которые поступают в бухгалтерию.

*Переработка леса*. После заготовки, лес походит первичную обработку на верхнем складе, затем поступает на нижний склад и на пилораму где деловая древесина разделывается на ассортименты, заказанные клиентом. За каждый день работы составляется сводка, которая содержит данные о разделанной и переработанной древесине, составляется наряд на сдельную работу, ежемесячно составляется акт переработки, данные документы поступают в бухгалтерию. На основании данных сведений начисляется заработная плата и на основе документа "Норма выработки и расценки на р-63".

*Денежные расчеты.* Основная масса всех расчетов производится в безналичной форме, большинство финансовых операций проводит банк, согласно договору на банковское обслуживание.

При поступлении счета на оплату оформляется платежное поручение (стандартная форма ЦБ РФ) в двух экземплярах. В соответствии с платежным поручением банк переводит средства с расчетного счета заказчика на расчетный счет организации, выставившей счет. На следующий день после этого, на предприятие поступает банковская выписка, содержащая информацию о проведенных операциях.

*Работа с персоналом.* Найм бригад работников происходит на определенный сезон, после чего бригады распускаются. Заработная плата начисляется на основе документа "Норма выработки и расценки на р-63".

Для начисления зарплаты персоналу используется табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы, который заполняется бухгалтером предприятия.

Структура аппарата управления ООО "СиэР", утвержденная Генеральным директором представлена на рисунке 1.5

Рисунок 1.5 - Организационно-производственная структура ООО "СиэР"

Генеральный директор

Заместитель директора по общим вопросам

Заместитель директора по производству

Юрист

Бухгалтерия

Отдел кадров

Мастер верхнего склада

Мастер нижнего склада

Начальник цеха

В соответствии со структурой управления ООО "СиэР" верхний уровень управления представлен генеральным директором. Генеральному директору подчиняются заместитель директора по общим вопросам, заместитель директора по производству, мастер верхнего склада, мастер нижнего склада, начальник цеха, бухгалтерия, отдел кадров и юрист.

Генеральный директор руководит в соответствии с действующим законодательством производственно-хозяйственной и финансово-экономической деятельностью предприятия, неся всю полноту ответственности за последствия принимаемых решений, сохранность и эффективное использование имущества предприятия, а также финансово-хозяйственные результаты его деятельности.

Подразделения и работники предприятия, выполняющие определенные функции управления, образуют функциональную подсистему управления. Функции управления деятельности предприятия реализуются подразделениями аппарата управления и отдельными работниками, которые при этом вступают в экономические, организационные, социальные, психологические отношения друг с другом.

Главный бухгалтер обязан осуществлять организацию бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности предприятия и контроль за экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранностью собственности предприятия. Формирует в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете учетную политику, исходя из структуры и особенностей деятельности предприятия, необходимости обеспечения его финансовой устойчивости. Подготовке и принятию рабочего плана счетов, форм первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операции, по которым не предусмотрены типовые формы документов внутренней бухгалтерской отчетности.

Задачи механика: Качественный и своевременный ремонт оборудования предприятия, поддержание парка оборудования предприятия в рабочем состоянии. Использование современных технологий ремонта, экономия средств предприятия за счет эффективного обслуживания оборудования.

Начальник отдела кадров руководит работниками отдела, а также структурными подразделениями (службами, группами, бюро и пр), входящими в состав отдела кадров. Возглавляет работу по комплектованию предприятия кадрами рабочих, служащих и специалистов требуемых профессий, специальностей и квалификации в соответствии с целями, стратегией и профилем предприятия, изменяющимися внешними и внутренними условиями его деятельности, формированию и ведению банка данных о количественном и качественном составе кадров. Принимает участие в разработке кадровой политики и стратегии предприятия.

Далее рассмотрим основные технико-экономические показатели деятельности предприятия.

Таблица 1.4 - Основные технико-экономические показатели деятельности предприятия и их анализ

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Показатель | 2008 г. | 2009 г. | Изменение | |
| Абсолют. | Относит. |
| 1 | Объем товарной продукции, тыс. руб. | 774915 | 975277 | 200361 | 125,86 |
| 2 | Выручка от продаж, тыс. руб | 774907 | 975270 | 200363 | 125,86 |
| 3 | Численность работающих, чел. | 185 | 203 | 18 | 109,73 |
| 4 | Выручка на 1 работающего, тыс. руб. /чел. | 4188,7 | 4804,3 | 615,6 | 114,70 |
| 5 | Стоимость ОПФ, тыс. руб. | 388234 | 458738 | 70504 | 118,16 |
| 6 | Фондоотдача, руб. /руб. | 1,9960 | 2,1260 | 0,130 | 106,51 |
| 7 | Фондовооруженность, тыс. руб. /чел. | 2098,56 | 2259,79 | 161,23 | 107,7 |
| 8 | Фондоемкость, руб. /руб. | 0,5 | 0,47 | -0,03 | 94 |
| 9 | Себестоимость товарной продукции тыс. руб. | 446419 | 673028 | 226609 | 150,76 |
| 10 | Затраты на рубль товарной продукции руб. /руб. | 0,58 | 0,69 | 0,11 | 118,97 |
| 11 | Прибыль от продаж, тыс. руб. | 328488 | 302242 | -26246 | 92,01 |
| 12 | Рентабельность продаж | 73,58 | 44,91 | -28,67 |  |

Как видно из таблицы 1.4, в 2008 году выручка от продаж выросла на 26% (200363 тыс. руб.) и составила 975270 тыс. руб. Одновременно с этим произошло и увеличение численности работающих на 18 человек, но так как увеличение выручки опережало увеличение численности, в 2009 году возросла и выручка на одного работающего и составила 4804, 286 тыс. руб. /чел. по сравнению с 4188,686 тыс. руб. /чел. в 2008 году. В 2009 году произошло также и увеличение стоимости основных производственных фондов на 18% (70504 тыс. руб.) и, опережающее ее, увеличение объема товарной продукции на 26% (200361 тыс. руб.), благодаря чему фондоотдача возросла на 6,5% (0,130 тыс. руб.). Фондовооруженность увеличилась на 7,7%, а фондоемкость, соответственно, уменьшилась на 6%.

Себестоимость товарной продукции в 2009 году возросла по сравнению с 2008 годом на 226609 тыс. руб. или на 50,76%. Ее рост был выше роста товарной продукции, поэтому затраты на 1 рубль товарной продукции, хотя и составляли меньше одного рубля как в 2008 году (0,58), так и в 2009 (0,69), но в 2008 году были выше, чем в 2009 на 11 копеек.

Следствием повышения затрат на 1 рубль товарной продукции в 2009 году явилось уменьшение прибыли от продаж, которая составила лишь 92,01% от суммы прибыли в 2008 году, а также рентабельности продаж, которая снизилась с 73,58% в 2008 году до 44,91% в 2009 г.

## 2. Организация учета затрат на предприятии

## 2.1 Документальное оформление затрат на предприятии

Бухгалтерия является самостоятельным структурным подразделением предприятия и подчиняется непосредственно директору предприятия. Она создается и ликвидируется приказом директора одновременно с созданием или ликвидацией предприятия. Бухгалтерию возглавляет главный бухгалтер, назначаемый на должность приказом директора предприятия.

В своей деятельности бухгалтерия руководствуется: Федеральным законом от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"; Положениями по бухгалтерскому учету; Иными нормативно-правовыми документами о бухгалтерском учете; Уставом предприятия; Положением о бухгалтерии.

Организация бухгалтерского учета ООО “СиэР" основана на нормативных актах Российской Федерации по ведению бухгалтерского учета и внутренних документах (Положение о бухгалтерии, Учетная политика).

Форма ведения учета журнально-ордерная. Документы группируются по отношению к журналам-ордерам и накопительным ведомостям. На каждую группу документов имеется отдельная папка на месяц. Журналы-ордера и ведомости хранятся отдельно от первичных документов.

Согласно пункту 3 статьи 5 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" ООО “СиэР" ежегодно утверждает учетную политику, в которой отражены общие принципы ведения бухгалтерского и налогового учета. ООО “СиэР" формируют свою учетную политику, исхода из своей структуры и отрасли.

В соответствии с п.2 ст.7 закона № 129-ФЗ ответственность за формирование учетной политики ООО “СиэР" несет главный бухгалтер. Учетная политика организации формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. При этом утверждаются: рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности; формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов; формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности; порядок проведения инвентаризации и методы оценки имущества и обязательств; правила документооборота и технология обработки учетной информации; порядок контроля за хозяйственными операциями; другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета. Учетная политика раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности ООО “СиэР".

Основу учетной системы любой организации составляет первичная документация. Первичный учет должен служить целям контроля, оперативного управления, выявления резервов. Первичная документация имеет правовое значение, так как каждая операция в бухгалтерском учете должна быть оформлена первичным документом определенной формы с соблюдением всех обязательных реквизитов, только в этом случае документы имеют доказательную силу, а операцию правомерно отражать в бухгалтерском учете. Кроме того, первичная документация имеет аналитическое значение, так как представляет собой наиболее подробные сведения о деятельности предприятия.

Информация первичных учетных документов должна являться основой для ведения бухгалтерского, управленческого и налогового учета. Это возможно только в том случае, если первичные документы формируются сразу с учетом необходимых представлений, тогда по запросу можно произвести любой вариант агрегирования информации.

На форму первичных документов и организацию документооборота существенное влияние оказывают организационные и технологические особенности предприятия, а также запросы различных групп пользователей. С этой точки зрения существующий порядок организации первичного учета затрат на предприятиях лесозаготовительной отрасли предоставляет пользователям информации широкие возможности по ее использованию как для ведения бухгалтерского (финансового) учета и составления внешней отчетности, так и для управленческого учета.

Для рациональной организации документооборота важно представлять организационную структуру управления предприятием.

В ООО "СиэР" штабная структура управления, соединяющая линейную и функциональную формы. На предприятии наряду с линейными руководителями (директор, начальник лесопункта и т.п.) управляют руководители функциональных подразделений (главный механик, главный бухгалтер, главный экономист и другие).

Структура управления ООО "СиэР" расчленяется на ступени управления. При двухступенчатой структуре (бесцеховой) лесопункты (цехи) упразднены, руководство производственными участками осуществляет директор по схеме: директор - мастер участка.

Первичным звеном в ООО "СиэР" в системе управления выступает производственный участок, возглавляемый мастером, низовым звеном являются производственные бригады, возглавляемые бригадирами. Бригадиры осуществляют расстановку рабочих по операциям, контроль за соблюдением техники безопасности.

Основными цехами ООО "СиэР" являются лесопункты. Первичный учет в лесопункте является частью учета по предприятию в целом. Он должен исключать излишества и дублирование, вместе с тем выявляя результаты хозрасчетной деятельности лесопункта, мастерского участка и бригады. Учет необходимо постоянно совершенствовать, улучшая приемы оформления производимых операций и добиваясь единообразия первичных документов.

Организационные особенности ООО "СиэР" (территориальная разобщенность отдельных подразделений) существенно влияет на способ организации бухгалтерского учета - централизация, а, следовательно, и на порядок ведения первичного учета.

При централизованном учете в главной бухгалтерии сосредотачивается обработка всей первичной документации, составляемой отдельными подразделениями ООО "СиэР", которые также представляют некоторые сводные документы (отчеты). Это позволяет применить наиболее рациональные приемы учетной обработки документов, автоматизировать учет, оптимизировать работу бухгалтерской службы, сократить численность работников.

Однако данный вариант организации учета также влечет за собой ряд существенных проблем, особенно при наличии удаленных лесопунктов и отсутствии хороших дорог: для расчетов работникам лесопунктов необходимо приезжать в центральную контору, нужно организовывать периодическую доставку первичных документов, обеспечив их сохранность и т.д.

В связи со спецификой организации производственного процесса на лесозаготовительных предприятиях ясно, что от правильной организации учета в лесопунктах и цехах, от своевременности осуществления контроля зависит точность и действенность учета затрат на производство в целом по предприятию. Важное значение имеют стандартизация, унификация первичных документов, что обеспечивает механизацию их обработки.

Учитывая территориальную разобщенность подразделений ООО "СиэР", важное значение приобретает разработка графика документооборота и его точное соблюдение.

Организационные и технологические особенности лесозаготовительной отрасли создают предпосылки для организации учета по центрам ответственности, следовательно, первичный учет должен обеспечивать сбор необходимой информации о первичных расходах и объемах заготовок по отдельным подразделениям предприятия и по стадиям технологического процесса. Кроме того, для организации учета по центрам ответственности важным является деление затрат на постоянные и переменные, что также может быть отражено в первичных документах путем введения дополнительных реквизитов.

Современное состояние первичного учета позволяет идентифицировать расходы не только по отношению к определенному лесопункту, но и к определенной стадии технологического процесса, делянке и бригаде, однако в разрезе видов продукции (сортиментов) можно вести учет только с момента раскряжевки хлыстов на сортименты, т.е. как правило, на стадии нижнескладских работ. В связи с этим предлагается в первичных документах отражать способ заготовки древесины.

Необходимо отметить, что первичный учет заготовленной древесины - это самый проблемный участок ООО "СиэР", так как существующие методы измерения не позволяют с абсолютной точностью определить объем заготовок, а от него зависят многие затраты, и в первую очередь затраты на оплату труда.

Объем древесины измеряется в процессе производства неоднократно: при выписке лесорубочных билетов по каждой делянке определяют запасы древесины (в зависимости от этого рассчитывается лесная подать), после вывозки на нижнем складе приемщик рассчитывает объем заготовленной древесины в хлыстах, на раскряжевке определяют объем заготовленных сортиментов, при отгрузке продукции рассчитывается объем отгруженной лесопродукции.

Для устранения возможных ошибок и погрешностей в ООО "СиэР" необходимо организовать учет объемов древесины на каждом этапе, чтобы затем проводить сверку остатков и показателей движения, выявляя расхождения и их причины. В данном случае огромное значение имеют ежемесячные инвентаризации остатков древесины, как на лесосеке, так и на вывозке и нижнем складе.

Для отражения затрат на производство продукции в лесозаготовительной отрасли помимо типовых документов для учета расходов, как, например, лимитно-заборные карты, требования, используются специфические: лесорубочные билеты, наряд-задания, наряд-расчеты.

Такие документы представляют собой по сути свод данных о затратах на определенной стадии производства и содержат огромный объем информации, которую можно использовать не только для бухгалтерского, но и для управленческого учета. На их основании заполняются формы внутренней отчетности по распределению расхода материальных ценностей, заработной платы, о работе транспорта и механизмов, о движении лесопродукции.

Рассмотрим подробнее специфические документы, применяемые в ООО "СиэР".

Процесс заготовки леса начинается с получения права на заготовку, подтверждением чего является выписка органами лесного хозяйства лесорубочного билета. Лесорубочный билет должен быть получен лесопользователями до начала работ по заготовке древесины на разрешенных

площадях (лесосеках). В лесорубочном билете указываются объем древесины, породный состав, размер платы за древесину, сроки и порядок внесения платы за заготовляемую древесину в бюджет. При этом, принимая к учету полученные лесорубочные билеты, бухгалтерия должна проверить наличие утвержденных технологических карт на все делянки, включенные в

лесорубочный билет. Без технологической карты занесение на учет платы за древесину на корню недопустимо.

По окончании лесозаготовительных работ производится освидетельствование мест рубок с целью выявления фактического количества заготовленной древесины. Акт освидетельствования мест рубок является основанием для окончательного расчета с бюджетом по лесным податям (попенной плате).

На лесосеке бригада ведет заготовку древесины на основании наряд-задания, выписанного по данным технологической карты. При этом вся заготавливаемая древесина помечается: на комлевом торце хлыста ставится номер бригады, чтобы приемщик (контролер) на нижнем складе знал, кто заготавливал древесину.

Контролер замеряет объем доставленной древесины каким-либо из способов, а затем с помощью множительных таблиц исчисляется кубатура (мЗ) заготовленной древесины, которая вместе с номером бригады записывается в ярлычок к путевому листу водителя, доставившего древесину. В конце месяца на основе ярлычков подсчитывается общий объем заготовленной древесины каждой бригадой. Общая сумма начисленной основной заработной платы по бригаде рассчитывается перемножением объема заготовленной древесины на тариф. Расчет заработной платы по бригадам выполняется в наряд-расчете на лесосечные работы.

Базой для распределения коллективного заработка бригады между членами бригады является нормативная заработная плата, которая рассчитывается на основании количества отработанных часов за месяц и часовых тарифных ставок по каждой профессии. Отработанное время отражается в табеле работы (отдельный раздел наряд-расчета), который заполняет мастер бригады. Расчет премий по результатам работы лесосечных бригад осуществляется также в наряд-расчете.

Основанием для начисления оплаты труда водителей являются путевые листы с приклеенными к ним ярлычками, так как оплата труда за вывозку леса зависит от объема перевезенной древесины (мЗ) и расстояния перевозки. В ярлычках указывается: дата, фамилия водителя, объем привезенной древесины, бригада-заготовитель. В путевом листе записывается расстояние перевозки (км). Если осуществляется перевозка людей, то применяется повременная оплата труда. По путевым листам в конце месяца составляется наряд за месяц и табель, на основании которых рассчитывается заработная плата водителей.

На нижний склад ежемесячно из леспромхоза поступает наряд-задание в разрезе сортиментов. В течение месяца вся раскряжеванная древесина подлежит учету: после распиловки ее на отдельные сортименты контролер замеряет диаметр сортиментов с помощью мерной скобки и "точковкой" на отдельных листках (свободной формы) отмечает количество сортиментов по видам (балансы, пиловочник), породам (сосна, ель и др.) и диаметру (10, 12 и т.д.).

Затем в зависимости от длины и диаметра сортиментов с помощью множительных таблиц оценивают кубатуру (мЗ) и заносят ее в сводку по бригаде в разрезе видов сортиментов. На основании таких сводок составляется сводка в целом по участку (нижнему складу) в разрезе видов сортиментов и бригад. В конце месяца на основании сводок оформляется наряд на раскряжевку хлыстов, табель работы и расчета индивидуального заработка, включая премии в зависимости от результатов работы и выполнения задания.

С точки зрения налогового учета необходимо контролировать правильность и полноту заполнения первичных документов, а также для упрощения расчета налогооблагаемой базы целесообразно ввести дополнительные графы, где отражать суммы расходов, принимаемые при расчете налога на прибыль с разделением их на прямые и косвенные.

В целом можно отметить высокой уровень организации первичного учета в ООО "СиэР", что в совокупности с налаженным внутренним контролем позволяет получать полные и достоверные сведения о работе организации, необходимые как для бухгалтерского, так и для управленческого и налогового учета.

## 2.2 Учет затрат на производство продукции

Основными документами, определяющими порядок ведения бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, являются закон "О бухгалтерском учете" и Положение по бухгалтерскому учету 10/99 "Расходы организации".

Данные нормативные документы обязательны к применению для всех организаций независимо от их отраслевой принадлежности. В соответствии с ПБУ 10/99 при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по элементам, а для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат.

Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету. В настоящее время разработан лишь проект Методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг, который до сих пор не утвержден.

В отдельных отраслях, в том числе в лесозаготовительной, действуют отраслевые Методические рекомендации (инструкции) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. В настоящее время такие инструкции являются нормативными документами для использования налоговыми службами, а для организаций носят рекомендательный характер и не обязательны к применению.

В связи с изменением экономической ситуации в РФ в целом и в лесопромышленном комплексе в частности, назрела необходимость кардинального пересмотра подходов к ведению учета затрат и учету продукции лесозаготовок.

В настоящее время предприятия могут, не дожидаясь пересмотра Методических рекомендаций, самостоятельно разработать вариант учета затрат и калькулирования себестоимости, учитывая, в первую очередь, информационные запросы пользователей и потребности управления. В данном случае организации обязаны соблюдать общие требования и допущения к ведению учета на предприятии. При этом учет затрат и калькулирование себестоимости можно отнести к области внутреннего (управленческого) учета, а для целей бухгалтерского учета в соответствии с требованиями ПБУ 10/99 должна быть обеспечена группировка расходов по элементам.

В данной ситуации возникает проблема организации взаимосвязи бухгалтерского (финансового) и управленческого учета. Как известно, для отечественного учета традиционным является интегрированный вариант, однако в мире разделение учета на финансовый и управленческий выражено намного сильнее и, учитывая изменения, происходящие в отечественном учете в связи с переходом на международные стандарты, можно предположить, что в ближайшее время ускорится процесс становления самостоятельного управленческого учета в Российской Федерации. Ситуации применения интегрированного и автономного вариантов были предложены нами ранее, здесь же рассмотрим автономный вариант организации бухгалтерского и управленческого учета, который целесообразно использовать на крупных и средних предприятиях.

Автономный вариант предполагает ведение счетов-экранов, с помощью которых осуществляется взаимосвязь бухгалтерского и управленческого учета.

ООО "СиэР" использует следующий вариант организации учета затрат, который позволяет упростить расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, а также обособить управленческую бухгалтерию, существенно повысив аналитичность информации.

Используя свободные коды счетов, в ООО "СиэР" ведутся дополнительные бессальдовые счета для учета затрат на производство: счет 30 "Материальные затраты" (отражает расход материалов, включая транспортно-заготовительные расходы), счет 31 "Затраты на оплату труда", счет 32 "Отчисления на социальные нужды", счет 33 "Амортизация", счет 34 "Прочие затраты".

Ко всем счетам открыты субсчета "Прямые", "Косвенные" и осуществляется распределение затрат по видам, исходя из требований Налогового кодекса.

Данные счета являтюся счетами-экранами и используются ООО "СиэР" как в финансовой так и в управленческой бухгалтерии. Счета управленческой бухгалтерии будем обозначать со знаком \*. Для отражения затрат в финансовом учете используется счет 37 "Общие затраты", счет 38 "Изменение остатков незавершенного производства и готовой продукции", а для управленческого учета - счет 27 "Доходы и расходы по обычным видам деятельности" (с субсчетами в разрезе центров ответственности).

Методика ведения учета затрат в ООО "СиэР" представлена в таблице 2.1 Субсчета к производственным счетам в управленческом учете открыты в разрезе центров затрат, мест их возникновения, переделов, видов продукции.

Таблица 2.1 - Бухгалтерский (финансовый) и управленческий учет затрат на производство в ООО "СиэР"

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Бухгалтерский (финансовый) учет | Управленческий учет | |
| 1. Поступили материалы от поставщика  Д10 К60 8000  2. Материалы отпущены на производственные и управленческие нужды  ДЗ О/прямые  ДЗО/косвенные К10 6000 | 1. Материалы отпущены на производственные и управленческие нужды:  A) для изготовления продукции в цех 1  Д20/1 \* К30\* 3000 Б) для изготовления продукции в цех 2 Д20/2\* КЗО\* 1000  B) на управленческие нужды цехов  Д 25\*К 30\* 2000 | |
| 3. Начислена заработная плата  Д31/прямые Д31/косв. К 70 5500 | | 2. Начислена заработная плата  Д20/1\* 1000 Д20/2\* 2000 Д25\* 1500 Д26\*  К31\* 1000 | |
| 4. Начислены отчисления на социальные нужды Д32/прямые.  Д32/косв. К69 1958 | | 3. Начислены отчисления на социальные нужды Д20/1\* 356  Д20/2\* 712  Д25\* 534  Д26 \*К32\* 356 | |
| 5. Начислена амортизация  ДЗЗ/прямые ДЗЗ/косв. К02 3000 | | 4. Начислена амортизация Д25\* 1800  Д26\* КЗЗ\* 1200 | |
| 6. Начислена плата за древесину на корню Д97К68 1000  7. Списана часть платы за древесину на корню Д34К97 200 | | 5. Списана часть платы за древесину на корню  Д26\* К34\* 200 | |
| 8. В конце месяца закрываются счета по учету элементов затрат  Д37К30 (31,32,33,34) 16658 | | 6. В конце месяца закрываются счета по учету элементов затрат  Д30\* (31\*,32\*,33\*,34\*) К27\* 16658 | |
| 9. Отражено изменение остатков (по данным управленческого учета)  Д38 К20 1058 Д43 К38 15600  10. Закрываются счета Д38 К37 16658 | | 7. Списываются по назначению ОПР:  Д20/1\* 1945  Д20/2\* К25\* 3889  8. Списываются по назначению ОХР:  Д20/1\* 919 Д20/2\*К26\* 1837  9. Выпущена из производства и сдана  на склад готовая продукция  Д43/1\*К20/1\*6900 Д43/2\* К20/2\* 8700  10. В конце месяца (квартала, года) счет 43\* закрывается: Д27\* К43\* 15600 | |

Состав расходов и их классификация ООО "СиэР" в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса для целей налогового учета расходятся с требованиями ПБУ 10/99, применяемыми для целей бухгалтерского учета (таблицу 2.2). В этой связи, используемая ООО "СиэР" методика учета затрат на производство не может полностью обеспечить расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль только на основе данных бухгалтерского учета.

Как было отмечено ранее, организации имеют право выбора по отношению к способу организации налогового учета и здесь возможно два основных варианта: параллельное ведение обоих видов учета или их максимальное сближение на основе учетной политики. Наиболее признанным и распространенным является второй вариант. При этом сближение двух систем осуществляется на основе выбора совпадающих способов ведения бухгалтерского и налогового учета (в этом случае отсутствует необходимость вести самостоятельные налоговые регистры), однако при отсутствии возможности применять одинаковые способы учета, например в части расходов будущих периодов, амортизации основных средств, ведение отдельных регистров налогового учета необходимо.

В соответствии с действующим порядком, определенным главой 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса, в настоящее время имеются специфические особенности в признании отдельных видов расходов лесозаготовительных предприятий для целей налогообложения. В частности, несмотря на то, что лесозаготовительная промышленность является добывающей, расходы на строительство и содержание лесовозных дорог не нашли отражения в ст.261 "Расходы на освоение природных ресурсов" главы 25 Налогового кодекса. Однако указанные расходы являются неотъемлемой частью производственного процесса, что дает основание включать их в состав прочих, принимая для целей налогообложения.

Кроме того, существенные расхождения данных бухгалтерского и налогового учета, как показали данные отчетности ООО "СиэР", связаны с большим размером единовременных расходов на лесозаготовки в виде расходов будущих периодов.

Как известно, для целей налогообложения расходы будущих периодов признаются в составе расходов полностью в момент их возникновения, а для целей бухгалтерского учета - в течение нескольких отчетных периодов. Так как в ООО "СиэР" большую долю в составе расходов будущих периодов занимают расходы на строительство лесовозных дорог, то перевод дорог со сроком полезного использования более одного года в состав основных средств с отражением затрат по их строительству как капитальных вложений, позволил бы существенно сблизить показатели бухгалтерского учета с данными, принимаемыми для расчета налога на прибыль.

Помимо расхождений в подходах к составу и содержанию расходов, Налоговым кодексом предусмотрен особый, отличный от бухгалтерского учета, порядок определения незавершенного производства. Во-первых, незавершенное производство на конец месяца (как и готовая и отгруженная продукция) для целей налогообложения оценивается исходя из прямых затрат. Во-вторых, в соответствии со ст.319 НК РФ возможны три варианта расчета незавершенного производства: для налогоплательщиков, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья; для налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг); для прочих налогоплательщиков.

В связи с тем, что в процессе лесозаготовок в ООО "СиэР" происходит выпуск продукции (лесоматериалов), но при этом отсутствует исходное сырье, для расчета незавершенного производства необходимо применять третий вариант: сумма прямых расходов распределяется на остатки незавершенного производства пропорционально доле прямых затрат в плановой (нормативной, сметной) стоимости продукции. При этом возникает разница между величиной незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете, а также величиной текущих расходов (расходов периода). В ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" отражение таких разниц отдельно не описано. Исходя из экономического смысла, здесь имеют место временные разницы, так как они формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом.

## 2.3 Перспективы организации бухгалтерского, управленческого и налогового учета затрат

Для целей управления организацией необходима всесторонняя оперативная информация о затратах на производство и реализацию продукции, большая часть которой может быть сформирована на счетах бухгалтерского учета.

Как было отмечено ранее, организация управленческого учета В ООО "СиэР" полностью определяется информационными потребностями управления, которые, в свою очередь, зависят от большого количества организационных, технических и технологических факторов. Учет затрат и калькулирование себестоимости можно отнести к области внутреннего (управленческого) учета, а для целей бухгалтерского учета в соответствии с требованиями ПБУ 10/99 должна быть обеспечена группировка расходов по элементам.

В ООО "СиэР" применяется попроцессный метод, т.е. планирование, учет затрат и готовой продукции ведется по производственному процессу в целом, без калькулирования себестоимости на каждой фазе производства. Сущность попроцессного метода заключается в том, что прямые и косвенные затраты планируются и учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции.

В связи с этим средняя себестоимость единицы продукции (работы, услуги) определяется делением суммы всех затрат (в целом по итогу по каждой статье) на количество готовой продукции, т.е. котловым способом. Объектом учета в данном случае выступает производственный процесс в l целом, а объектом калькулирования - обезличенная древесина.

Основными недостатками применения попроцессного метода в ООО "СиэР" является потеря контроля за формированием затрат производства по отдельным переделам, снижение оперативности информации, не полное использование резервов снижения себестоимости продукции. Кроме того, данный метод не позволяет ООО "СиэР" организовать учет затрат по центрам ответственности, внедрение которого становится все более актуальным в настоящее время. При таком варианте учета затрат и калькулирования себестоимость полуфабрикатов определяется расчетным путем с применением общеустановленных процентов от себестоимости готовой продукции, что не всегда отражает реальное соотношение затрат.

В соответствии с Методическими рекомендациями кроме калькуляций себестоимости продукции составляются калькуляции себестоимости содержания транспорта, основных машин, механизмов и вспомогательных производств, в том числе отдельно калькулируется стоимость машино-смены лесовозных автомобилей, трелевочных тракторов, кранов, работающих на нижних и верхних складах по установленной номенклатуре калькуляционных статей: оплата труда вспомогательных рабочих, ИТР, служащих, МОП; суммы единого социального налога; топливо, смазочные материалы; суммы амортизации; ремонт основных средств; содержание железнодорожного пути; прочие расходы (прямо на затраты лесозаготовительного производства относятся только заработная плата водителей и операторов лесозаготовительных машин, лесовозных автопоездов и нижнескладских линий).

Таким образом, эти затраты входят в себестоимость продукции лесозаготовок комплексной статьей. Однако в ООО "СиэР" возможно отнесение указанных затрат непосредственно на затраты лесозаготовительного производства, минуя счета вспомогательного производства, что повысило бы аналитические возможности учета, контроль за формированием затрат, сократило бы трудоемкость учетных работ, а также позволило бы определять действительную величину затрат отдельных подразделений.

Предлагаемый порядок является особо актуальным в настоящее время в связи с использованием ООО "СиэР" транспорта, машин и механизмов совершенно разного технического уровня, что обуславливает разные затраты на содержание, ремонт, разную производительность работы.

## 2.4 Совершенствование бухгалтерского учета производственных затрат и готовой продукции

Сейчас ООО "СиэР" открывает большое количество субсчетов для учета затрат в разрезе отдельных видов и марок техники; некоторые из обследуемых нами предприятий для отдельного отражения таких затрат применяют счет 24, именуемый ими "Вспомогательное производство". В то же время в ООО "СиэР" не ведется учет по местам возникновения затрат, что не позволяет определить результат деятельности каждого подразделения (лесопункта) и затраты на выпуск определенных полуфабрикатов.

Нормативный метод учета затрат, хотя и декларируется нормативными документами, на практике применяется крайне редко в силу воздействия различных факторов, в том числе отсутствия нормативной базы. К тому же перечень калькуляционных статей, применяемый в соответствии с Методическими рекомендациями, является укрупненным и не отвечает современным условиям деятельности лесозаготовительных предприятий.

Так, требует уточнения такая статья как "*Плата за древесину, отпускаемую на корню".* В связи с тем, что основными видами лесопользования является аренда и пользование по результатам аукционов, при этом аукционная цена, как правило, в несколько раз превышает арендную плату, для повышения аналитичности калькуляции необходимо в данной статье предусмотреть расшифровку: в том числе "Арендная плата" и "Аукционная цена".

Статью "*Услуги лесовозного транспорта на вывозке и расходы по содержанию лесовозных дорог"* также целесообразно расчленить на две самостоятельных статьи: "Расходы по содержанию лесовозных дорог" и "Расходы по строительству лесовозных дорог", а третья составляющая "Услуги лесовозного транспорта на вывозке" разделена между статьями затрат по направлениям: расходы на содержание машин и оборудования, цеховые расходы и пр.

Данное разделение не сложно произвести технически, так как действующими рекомендациями предусмотрено составление трех самостоятельных смет затрат, и большинство лесозаготовительных предприятий следуют данной методике. При этом, по нашему мнению, в статью "Расходы по строительству лесовозных дорог" должны входить затраты на строительство дорог сроком полезного использования до одного года, при строительстве дорог сроком полезного использования более одного года затраты должны учитываться как капитальные вложения, а сами дороги отражаться в составе основных средств.

Методическими рекомендациями предусмотрен учет затрат и калькулирование себестоимости только круглой древесины и дров, при этом возвратные отходы такие как хвоя, ветви и т.п. не оцениваются, что с одной стороны, приводит к увеличению себестоимости обезличенного кубометра древесины, а, с другой стороны, не способствует хозяйственному отношению ко всей массе древесного сырья.

Здесь возникает две проблемы: с одной стороны, практически не используется значительная часть древесного сырья, использование которой позволило бы, сократить потребность в освоении новых участков лесного фонда, а с другой - там, где такое использование осуществляется, древесное сырье (кроме стволовой древесины) имеет нулевую оценку. Первая проблема может быть решена путем разработки специальных государственных программ по поддержке развития комплексной переработки древесного сырья.

Оценка возвратных отходов должна производиться по цене возможного использования, если же технология и организация производственного процесса позволяют, то необходимо вести раздельный учет затрат по производству различных видов продукции.

Вышесказанное свидетельствует о необходимости пересмотра подходов к учету затрат и готовой продукции в ООО "СиэР".

Специалисты (Алахов Б.В., Кемтер В.Б., Николаева Г.Г. и другие) не раз отмечали необходимость организации учета затрат лесозаготовительного производства по отдельным фазам (переделам).

В советский период (с 20-х по 90-е годы XX века) применялся пофазный учет затрат лесозаготовок, а до 1955 года и пофазная калькуляция себестоимости. После официального отказа от пофазного калькулирования в целях упрощения учета практически в каждой научной работе по данной теме отмечалась необходимость пофазного калькулирования себестоимости. Кроме того, многие авторы отмечали необходимость ведения учета затрат по местам их возникновения.

Так в работе Родионова С.Н. "Калькуляция в лесной и деревообрабатывающей промышленности" 1935 года отмечалось, что "постановка учета себестоимости не может стоять обособленно от ее планирования. Учет фактической себестоимости должен выявлять, помимо определения финансового результата, качество оперативно-производственной деятельности анализируемого места работы.

Для получения в калькуляции действительных результатов работы предприятия, цеха и бригады требуется поставить учет себестоимости так, чтобы он отражал степень выполнения каждой производственной единицей всех норм и мероприятий по снижению себестоимости. Для выявления результатов работы хозрасчетных цехов составляются отчеты в целом по каждому из них с целью возможного сопоставления с плановыми заданиями, фиксированными в цеховом наряд-заказе.

Также неоднократно предлагалось внедрение нормативного учета как наиболее прогрессивного, позволяющего, в первую очередь, осуществлять постоянный контроль за затратами, определять причины их отклонений.

Вышеуказанные направления совершенствования учета затрат и готовой продукции лесозаготовительного производства актуальны и в настоящее время, т.к. пофазный (попередельный) метод учета затрат с элементами нормативного позволяет оценивать результаты работы отдельных подразделений.

Необходимость калькулирования себестоимости полуфабрикатов связана с тем, что все чаще полуфабрикаты лесозаготовительного производства реализуются на сторону, кроме того для оценки деятельности отдельных структурных подразделений (центров ответственности) необходима точная информация о затратах каждого из них и себестоимости создаваемой продукции.

При выборе методики учета затрат и готовой продукции необходимо учитывать ряд основополагающих факторов, рассмотренных ранее в первой главе диссертационного исследования. В обобщенном виде основные факторы представлены в таблице 2.2

Таблица 2.2 - Влияние факторов на организацию учета затрат готовой лесопродукции

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование влияющего фактора | Влияние на организацию учета затрат и готовой продукции | |
| Технология лесозаготовок:  хлыстовая  ассортиментная | Состав затрат по фазам технологического процесса; состав пофазных калькуляций себестоимости; возможность прямого отнесения затрат на определенные виды продукции. | |
| Способ организации бухгалтерского учета:  централизация  децентрализация  смешанный | Организация документооборота; распределение обязанностей между работниками бухгалтерии; процесс принятия решений. | |
| Тип предприятия:  специализированное  комбинированное | Необходимость децентрализации управления, ведения учета по центрам ответственности; организация управленческого учета. | |
| Количество цехов основного  производства (лесопунктов):  один  несколько | Ведение учета по центрам ответственности; организация управленческого учета. |
| Реализация полуфабрикатов на сторону | Необходимость калькулирования себестоимости полуфабрикатов |

На основе приведенных в таблице факторов можно представить возможные варианты совершенствования бухгалтерского учета затрат и готовой продукции.

Рассмотрим наиболее распространенные из них:

1. Небольшие предприятия с объемами заготовок до 20 тыс. м3 в год (точную численность таких предприятий оценить сложно, так как многие из них работают очень короткое время, однако без сомнения это самая многочисленная категория составляющая до 80%) являются специализированными, как правило, с одним лесопунктом или без него, технология заготовок чаще всего хлыстовая; для них характерна реализация полуфабрикатов на сторону, применение централизованного варианта бухгалтерского учета.

Для этой группы предприятий нет необходимости децентрализовывать управление и вести учет по центрам ответственности; управленческий учет может быть организован на субсчетах к счету "Основное производство". При этом возможен упрощенный вариант учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: в целом по процессу (попроцессный метод) с определением себестоимости готовой продукции и расчетом себестоимости полуфабрикатов с помощью коэффициентов.

2. Средние предприятия с объемами заготовок от 20 до 200 тыс. м в год (в настоящее время их доля в общей численности составляет около 15%, однако в перспективе ситуация может существенно измениться ввиду наметившейся тенденции включения такого рода предприятий в холдинги (вертикально-интегрированные структуры)) зачастую являются комбинированными, как правило, имеют деревообрабатывающие цехи, один-два лесопункта, технология лесозаготовок у них чаще всего хлыстовая, применяется как централизованный так и смешанный вариант организации бухгалтерского учета.

Необходимость децентрализации управления, а, следовательно, учета по центрам ответственности, зависит от структуры и объемов деятельности конкретного предприятия. Управленческий учет может вестись с помощью субсчетов к счету "Основное производство". Учет затрат рекомендуется вести по попередельному методу, необходимость калькулирования себестоимости полуфабрикатов зависит от реализации их на сторону.

3. Крупные предприятия с объемами заготовок более 200 тыс. м в год составляют около 5% от общего числа предприятий, однако по приблизительным оценкам на крупные предприятия приходится около 50% общего объема заготовок. Это наиболее перспективный тип лесозаготовительных предприятий, они имеют достаточно финансовых средств для обновления парка техники, организации деревообработки, строительства лесовозных дорог круглогодичного действия. Как правило, крупные предприятия являются либо комбинированными, либо базовыми предприятиями в вертикально-интегрированных структурах. В связи с имеющимися финансовыми возможностями предприятия данного типа часто применяют сортиментную или смешанную технологию заготовок. У них могут применяться все варианты организации бухгалтерского учета.

Таким образом, в связи с наличием нескольких территориально удаленных подразделений основного производства в ООО "СиэР" необходима децентрализация управления и учет по центрам ответственности.