**Оглавление**

Введение

Глава 1. Теоретические аспекты бухгалтерского учета затрат на производство

1.1. Нормативная база учета затрат на производство

1.2. Международные стандарты бухгалтерского учета затрат на производство

1.3. Проблемы Бухгалтерского учета затрат на производство

1.4. Варианты отражения в учетной политике операций по учету затрат на производство

1.5. Краткая характеристика АООТ "Хлебозавод им. Лемисова"

Глава 2. Организация бухгалтерского учета затрат на производство

2.1. Документальное оформление учета затрат на производство

2.2. Состав и порядок отражения в учете материальных затрат

2.3. Состав и порядок отражения в учете трудовых затрат

2.4. Состав и порядок включения в себестоимость продукции комплексных затрат

Задача

Заключение

Список литературы

# Введение

Состояние производства характеризуется его эффективностью, психологическими параметрами, степенью использования достижений научно-технического прогресса, местом и ролью работника в производственных процессах. Ограничение ресурсов и достижение планируемой эффективности требуют постоянного сопоставления расходов и полученных результатов. Эта проблема усиливается под воздействием инфляции, когда данные о производственных затратах необходимо повседневно сверять с данными будущих затрат, которые зависят в большой степени от влияния внешней среды. Производственная деятельность выражает главную цель предприятия - выпуск продукта, который будет реализован, и получена прибыль. В системе показателей, характеризующих эффективность производства и реализации, одно из ведущих мест принадлежит себестоимости продукции.

Себестоимость продукции — это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. В себестоимости продукции как в синтетическом показателе отражаются все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятия: степень использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, качество работы отдельных работников и предприятия в целом.

Исчисление этого показателя необходимо по многим причинам, в том числе для определения рентабельности отдельных видов продукции и производства в целом, определения оптовых цен на продукцию, осуществления внутрипроизводственного хозрасчета, исчисления национального дохода в масштабах страны.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции — четкое определение состава производственных затрат. В нашей стране состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава определены в Законе РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» и конкретизированы в Положении о составе затрат. Кроме того, на основе данного Положения министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подведомственных предприятий. Регламентирующая роль государства по отношению к себестоимости продукции проявляется также в установлении норм амортизации основных средств, тарифов отчислений на социальные нужды и др.

В данной работе были рассмотрены аспекты учета, анализа и аудита производственных затрат предприятия с целью осуществления контроля за порядком включения их в себестоимость, выявления их влияния на себестоимость продукции, правильности отражения в учете.

Наибольшая доля в затратах на производство промышленной продукции приходится на сырье и основные материалы, затем на заработную плату и амортизационные отчисления и только потом на расходы по обслуживанию производства и управления, которые по-другому называют - комплексные статьи затрат. Именно в такой очередности рассматриваются в данной работе производственные затраты.

Выбор тематики работы обусловлен актуальностью проблемы снижения себестоимости промышленной продукции, пути к которому пытаются найти все отечественные предприятия. Как показывает практика, руководство любого предприятие стремится снизить издержки, чтобы при том же объеме производства увеличить прибыль. При этом исключительно важное значение имеет эффективность применяемой системы учета и контроля с целью экономии имеющихся ресурсов; аудит производственных издержек предприятия для обеспечения достоверности учетной информации и правильности отнесения затрат на себестоимость продукции; анализ статей затрат для выявления наибольшего влияния на конечную себестоимость какого-то одного фактора и попытки свести данное влияние к оптимальному значению.

В процессе написания работы также были рассмотрены: теоретические аспекты учета производственных затрат; организация учета затрат на практике конкретного предприятия, недостатки и трудности учета в разрезе отраслевых особенностей производства; анализ производственных издержек, пути снижения себестоимости в части возможных изменений структуры и величины материальных, трудовых затрат, а также затрат по обслуживанию и управлению производством; аудиторская проверка правильности постановки и ведения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятии; пути совершенствования организации управления производством с применением так называемых нефинансовых инструментов воздействия на себестоимость, которые в современных рыночных условиях имеют не менее, если не более важное значение, чем традиционные системы учета.

Объектом исследования работы является астраханский хлебозавод им. Лемисова -акционерное общество, находящееся на балансе собственников.

# Глава 1. Теоретические аспекты бухгалтерского учета затрат на

# производство

# 

# 1.1. Нормативная база учета затрат на производство

Перед написанием дипломной работы была изучена литература, касающаяся темы дипломной работы, а именно производственных издержек в разрезе их учета, анализа и аудита. Поскольку состав затрат отечественных предприятий строго регламентируется государством, перед ознакомлением с учебной и методической литературой были изучены следующие основные нормативные документы:

Гражданский Кодекс РФ;

Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ;

Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н;

Положение о составе затрат по производству продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли № 552 от 05 августа 1992 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

Данный документ определяет состав затрат, принимаемых на уменьшение налогооблагаемой прибыли и порядок их включения в себестоимость. Предполагается, что квалифицированный бухгалтер знает Положение о составе затрат если не наизусть, то по крайней мере применяет 3 основных правила, следующих из Положения:

**Правило 1.** Установленный Положением состав затрат, относимых на себестоимость продукции, расширению не подлежит. Поэтому нужно четко представлять, что даже в бухгалтерском учете не все затраты, которые возникают у предприятия в связи с ведением производственной деятельности, можно отнести на счета издержек производства.

**Правило 2.** Даже если Положение о составе затрат содержит возможность учета тех или иных расходов предприятия, бухгалтеру необходимо убедиться, что в конкретной ситуации выполняются все условия, установленные в соответствующей норме Положения о составе затрат.

В этой связи следует обратить внимание на то, что сроки отнесения затрат на себестоимость продукции в некоторых случаях зависят от момента ее оплаты. Для выявления и правильного отражения в учете таких затрат, по мнению автора, необходимо применять следующий подход: пунктом 1 Положения о составе затрат себестоимость продукции разделена как бы на две составляющие: стоимостную оценку ресурсов, использованных в процессе производства и другие затраты на производство и реализацию продукции.

Для первой составляющей ее отражение на счетах учета издержек производства и обращения, решающее значение имеет факт потребления каких-либо ресурсов непосредственно в процессе производства конкретной продукции, а не факт оплаты этих ценностей (см., например, письмо Минфина РФ от 17.04.96 N 04-02-14м). Формально при дословном прочтении текста п. 2 Положения о составе затрат (именно там перечислены все виды затрат и дана их расшифровка по статьям) можно сделать вывод, что такие расходы предприятия и определяются понятием "затраты". В соответствии с п. 12 Положения о составе затрат, вышеуказанные затраты включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты - предварительная или последующая.

Что касается второй составляющей себестоимости, то для учета данных затрат на счете 20, требуется подтверждение факта расчетов за использованные в производстве работы, услуги (ценности). Следовательно, и в целях налогообложения данные расходы предприятия не могут быть учтены ранее их отражения на счетах формирования себестоимости.

**Правило 3.** Из всей суммы сформированной по перечисленным правилам на счетах бухгалтерского учета себестоимости в целях налогообложения должны быть исключены затраты с учетом лимитов, норм и нормативов для определенных видов затрат. Это связано с тем, что Законом РФ о налоге на прибыль установленный Положением о составе затрат порядок формирования себестоимости, предусматривающий корректировку в целях налогообложения, утвержден для использования при определении размера налогооблагаемой базы.

Мы не случайно подробно останавливаемся на вопросе отражения и разделения затрат предприятия в бухгалтерском учете и в целях налогообложения. В условиях действующего налогового законодательства перед бухгалтером предприятия стоит задача не только не отнести на себестоимость не предусмотренные нормативными актами расходы предприятия (не занизить размеры налогооблагаемой прибыли), но и достоверно и в полном объеме сформировать в бухгалтерском учете величину себестоимости реализуемой предприятием продукции (не занизить ее величину). План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утв. Приказом Минфина СССР № 56 от 01 ноября 1991 г. (с последующими изменениями и дополнениями). Остановимся на нем более подробно, поскольку с 1 января 2001 года.

План счетов претерпел существенные изменения.

Трудно судить, чем вызвано такое изменение, а точнее - какие цели достигнуты с принятием нового Плана счетов. Про переход на международные стандарты говорят много и уже не первый год... к сожалению, в книгах по международным стандартами нам не попадался международный план счетов, а потому трудно определить, на сколько процентов мы к нему приблизили свой национальный. Зато очевидны серьезные проблемы, возникшие с принятием нового Плана счетов. На существующем Плане построены все комментарии, рекомендации, разъяснения, затрагивающие бухгалтерский учет и налогообложение. Например, налог на имущество предприятий - в декларации конкретно перечислены счета, которые участвуют в формировании налогооблагаемой базы. А теперь вот счета 12 и 13 исчезли... Чем они помешали - не ясно. Иногда, конечно, возникал спорный вопрос - куда оприходовать лампочку - в материалы или МБП? Но решить вопрос таким кардинальным методом - ликвидировать МБП из Плана счетов как класс- это слишком. Возникает проблема. Понятие малоценных и быстроизнашивающихся предметов никуда не исчезло из бухгалтерского учета (см. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ", ПБУ "Учет материально-производственных запасов" и т. п.), по-прежнему нужно начислять износ МБП. Поэтому придется открывать 3 дополнительных субсчета на 10-м счете, к которому и так предостаточно рекомендовано субсчетов, что создает дополнительные неудобства.

Что касается счетов издержек производства, то ни по форме, ни по, если прочитать Инструкции, по содержанию счета учета затрат с 20 по 29 не изменились. Готовая продукция теперь учитывается на счете 43, бывшие «Коммерческие расходы». Сами коммерческие расходы «переехали» на счет 44 "Расходы на продажу". Для слуха непривычно, но переименование вероятно связано с некоторыми изменениями по сути. Если раньше счет 44 использовали только организации торговли, снабжения, общепита, то теперь счет будут использовать и прочие организации для учета затрат, ранее называемых коммерческими расходами.

46 счет перестал существовать как счет учета реализации продукции и теперь заменяет старый счет 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Бывший 46-й счет получил более лаконичное название "Продажи" и учитывается на счете 90. Как и прежде, счет используется для отражения процесса реализации продукции, работ, услуг, сохранилась и суть всех корреспонденции. Нововведением можно считать рекомендации открывать к счету 5 субсчетов, которые обеспечивают развернутое отражение всех составляющих финансового результата от реализации. То есть, даже когда в конце месяца 90-й счет в целом закроется, по субсчетам продолжают числиться соответствующие остатки, которые следует "свернуть" внутренними проводками между субсчетами в конце отчетного года.

Счет 68 сменил название на «Расчеты по налогам и сборам». Похоже, счетов 68-69 изменения не коснулись. Правда, убрали 4-й субсчет к 69-му счету, но это понятно - с 2001 года отчисления в фонд занятости не предусмотрены.

Счет 99 "Прибыли и убытки" - аналог старого 80-го счета. Ранее налог на прибыль и другие платежи в бюджет за счет чистой прибыли учитывались на счете 81. Теперь мы не можем получить отправную точку для расчета налога на прибыль, взяв общий итог по счету 99, поскольку там уже сидит налог на прибыль и прочие платежи, производимые из прибыли, остающейся после налогообложения. Поэтому придется, как минимум, разделять на 99 счете учет сумм, подлежащих налогообложению и убытков за счет чистой прибыли.

Нужно заметить, что хотя новый План счетов вводится уже с 1 января 2001 года, Минфин в своем приказе, понимая, что процесс перехода может быть сопряжен с трудностями, допускает возможность перехода на новый План счетов в течение следующего года. Если понимать это буквально, то становится возможным оттянуть переход на новый План до конца 2001 года. А если вспомнить обо всех вышеперечисленных проблемах, то можно предположить - многие организации не преминут этим воспользоваться.

Из учебных пособий по бухгалтерскому учету, анализу и аудиту необходимо отметить, в первую очередь, таких известных авторов, как Безруких, Кондраков, Ларионов, Савицкая, Подольский. Их книги являются классическими настольными путеводителями для студентов соответствующих специальностей. Материал изложен четко, систематично, в доступной форме, однако данная литература практически не представляет интереса для практикующих бухгалтеров и руководителей, поскольку не основана на жизненных примерах и ситуациях. Обсуждение спорных и порой неразрешимых вопросов должно быть проиллюстрировано соответствующими примерами, как это делается в изданиях зарубежных авторов.

Книга Т.П. Карповой "Основы управленческого учета" содержит описание современных методов учета и управления производственными издержками. Большой интерес представляет предлагаемый метод распределения косвенных затрат - метод возмещения, который основывается на предположении, что нормативные косвенные расходы (распределяемые обычным образом) не будут сильно отличаться от фактических, а отклонения относят на расходы периода, то есть на себестоимость реализации. Несмотря на прогрессивность метода, по нашему мнению, в большинстве случаев он не применим, поскольку в реальности косвенные затраты могут сильно отличаться от нормативных, и предприятию невыгодно занижать производственную себестоимость на сумму этих отклонений.

На наш взгляд огромный интерес представляет работа западных экономистов Джона Шанка и Виджея Говиндараджана «Стратегическое управление затратами», где рассматривается новая, оригинальная концепция управления себестоимостью. Безусловно, финансовый успех фирмы чрезвычайно важен, считают авторы, но он не есть самоцель. Гораздо важнее другое - достижение стратегического успеха через верное позиционирование фирмы на рынке и поддержание устойчивого конкурентного преимущества. Корректный анализ с точки зрения стратегического управления затратами невозможен только на основе применения стандартных финансовых методик. Как показали исследования и практический опыт ряда ведущих компаний мира, нефинансовые критерии оценки деятельности приобретают все большее значение как инструмент стратегического контроля. Системы учета, основанные на рассмотрении лишь финансовых показателей, не охватывают всех моментов, которые необходимы для достижения успеха фирмой. На себестоимость конечных продуктов, выпускаемых на рынок, влияют не только традиционно учитываемые факторы — цены на сырье, размер оплаты труда и т. д., но также факторы структурные (масштаб, диапазон и опыт) и функциональные (качество, дизайн и постоянное технологическое усовершенствование). Без их комплексного рассмотрения и учета в практике хозяйственной деятельности немыслимо достижение успеха.

Несомненным достоинством книги является то, что в ней не только обоснованы теоретические идеи по использованию в управленческом учете стратегических вопросов, но и достаточно подробно показано, как именно это следует делать на практике. Практический интерес для всех, кто в условиях перехода к рынку овладевает новым мышлением, представляет также книга Пола Фридмана «Аудит и контроль затрат при анализе качества продукции». Автору удалось органично соединить теоретический и практический материал и в доступной форме изложить основные этапы возможного снижения себестоимости продукции. Весьма ценным в книге, на наш взгляд, является разработка системы нормативного учета и оперативного контроля издержек производства. Фридман полагает, и мы с ним совершенно согласны, что только квалифицированный бухгалтер, знающий правильную методику анализа затрат на производство, может представить реальную картину состояния дел на предприятии, ибо только правильный реалистический взгляд на экономические проблемы позволит их разрешить и повысить эффективность производственной деятельности.

Из периодической литературы хотелось бы выделить статью Линкиной Е.В. и Халевинской Е.Д. «Аудит затрат на производство», журнал «Аудит и финансовый анализ» № 6 за 2000 год. В статье не только подробно рассматриваются теоретические основы проведения аудиторской проверки производственных затрат, но и приводятся конкретный пример проведения подобной проверки на одном из действующих предприятий. Авторы подробно останавливаются на обнаружении типичных ошибок в учете издержек производства, как то: неправильная оценка отгруженной продукции, неправильный расчет и отражение в учете отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, отсутствие налаженного аналитического учета готовой продукции на предприятии и т.д. Статья интересна тем, что в ней рассматриваются как приемы проведения аудиторской проверки, так и конкретные аспекты учета, по которым проводится проверка, а также представлены пути исправления бухгалтерских ошибок.

Еще одна статья, представляющая практический интерес для бухгалтера была опубликована в приложении к журналу «Бухгалтерский учет» за 2001 год, № 1-6. Название статьи - «Учет труда и заработной платы», авторы - Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. Материал, изложенный в данном исследовании уникален тем, что в нем рассматривается учет труда и заработной платы, что называется от А до Я, начиная с видов систем оплаты труда и заканчивая ее синтетическим учетом. Подробно описаны все первичные документы по учету выработки, а также даны конкретные советы по организации документооборота табелей и ведомостей по учету зарплаты. Например, интересно предложение авторов использовать расчетные ведомости с вкладными листами, которые могут в течение года использоваться вместо лицевых счетов, при этом отпадает необходимость составления последних, а также оборотных ведомостей по ним. Естественно, что проделанный обзор не может считаться полным, да и вряд ли возможно осветить все многообразие литературы по выбранной теме. Проблема снижения затрат на производство занимает умы не только руководителей организаций, но и авторов научных разработок и книг. Ее актуальность подчеркивается также и нестабильной экономической ситуацией в стране - налоговый прессинг, жестокая конкурентная борьба, быстрые темпы роста инфляции заставляют производителя искать новые инструменты управления затратами, применять более жесткую управленческую политику и предъявлять более высокие требования к персоналу.

# 1.2. Международные стандарты бухгалтерского учета затрат на

# производство

Согласно МСФО (см. параграфы 78-80 Принципов) определение расходов включает расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании (такие расходы как себестоимость продаж, заработная плата и амортизация), а также убытки.

Убытки - другие статьи, которые подходят под определение расходов, при этом они могут как возникать, так и не возникать в процессе обычной деятельности компании.

К убыткам относятся, например, убытки возникающие в результате стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.

Убытки обычно отражаются в отчете о прибылях и убытках отдельно, потому что информация о них полезна для принятия экономических решений. Убытки часто отражаются в отчетах за вычетом соответствующего дохода.

Согласно МСФО 1 (см. параграфы 77-85) для целей выделения компонентов финансовых результатов расходы классифицируются:

- по характеру (метод характера затрат);

- по функциям (метод функции затрат или "себестоимость продаж").

При использовании первого метода расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, заработная плата, затраты на рекламу). Этот метод применим для небольших компаний, где не требуется распределения операционных расходов в соответствии с функциональной классификацией.

При использовании второго метода расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их функциями, как часть себестоимости продаж, распределения и административной деятельности.

Согласно МСФО для признания, т.е. включения в отчет о прибылях и убытках, доходы и расходы должны отвечать соответствующему определению и следующим критериям:

- существует вероятность того, что организация потеряет какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные данным объектом: оценка производится на основе доказательств, существующих на момент составления бухгалтерской отчетности. Признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения активов (например, задолженность по выплатам заработной платы или амортизация оборудования) (параграф 94 Принципов);

- принятие решения о включении объекта в отчет о прибылях и убытках должно отвечать требованию существенности (параграф 84 Принципов);

- важнейшим условием признания расходов для отражения в отчете о прибылях и убытках является условие соответствия доходов и расходов, в соответствии с которым расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, имея в виду прямую связь между произведенными затратами и поступлениями по соответствующей статье (параграф 95 Принципов).

Важнейшим условием признания расходов для отражения в отчете о прибылях и убытках согласно МСФО является условие соответствия доходов и расходов, в соответствии с которым расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, имея в виду прямую связь между произведенными затратами и поступлениями по соответствующей статье.

Часто достаточно сложно определить, привели ли данные расходы к доходам текущего периода. В целом действует следующее правило: если произведенные затраты приводят к будущим выгодам, они отражаются как активы; если они приводят к текущим выгодам - как расходы; если не приводят ни к каким выгодам - как убытки.

- Расход признается в отчете о прибылях и убытках после признания дохода, который был получен в результате осуществления затрат (расходов). Например, себестоимость проданной продукции признается в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках только после признания дохода - выручки от продажи этой продукции.

- Если расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется опосредованно, расходы признаются в отчете о прибылях и убытках путем их обоснованного распределения между периодами.

- Статья признается как расход отчетного периода, если соответствующая статья не принесет будущих экономических выгод организации или если будущие экономические выгоды не отвечают критерию отражения актива в бухгалтерском балансе.

В отчет о прибылях и убытках включаются расходы отчетного периода на основании данных бухгалтерского учета, удовлетворяющие критерию признания расходов, независимо от того признаются ли они в целях налогообложения или нет.

Расходы также признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникает обязательство без факта отражения имущества, например, в случае возникновения обязательства по гарантии на товар (см. параграфы 95 - 98 Принципов).

**Административные расходы** - это расходы на ведение бухгалтерского учета, работу с персоналом, проценты, уплаченные по кредитам, и другие расходы, относящиеся к деятельности фирмы в целом.

В соответствии с МСФО 2 "Запасы" в себестоимость запасов не включаются, а признаются в качестве расходов отчетного периода, в частности, административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния.

Коммерческие расходы включают все расходы по складированию и подготовке товаров к продаже, оформлению витрин, по рекламе и иным мероприятиям, содействующим продаже товаров, а также расходы по самой продаже товаров и доставке товаров покупателям, если эти расходы несет продавец.

Согласно МСФО 2 "Запасы" сбытовые (коммерческие) расходы в себестоимость запасов не включаются и признаются в качестве расхода в периоде их возникновения.[[1]](#footnote-1)

# 

# 1.3. Проблемы Бухгалтерского учета затрат на производство

Методология бухгалтерского учета расходов, включаемых в себестоимость, в соответствии с новым Планом счетов не претерпела существенных изменений.

Рассмотрим новые моменты в их учете и списании.

В зависимости от принятой учетной политики и особенностей некоторых видов деятельности Планом счетов предусмотрено три способа списания общехозяйственных расходов:

первый (традиционный) - с подразделением расходов на прямые и косвенные, он основан на исчислении полной производственной себестоимости;

второй - с разделением расходов на условно-постоянные и условно-переменные - основан на исчислении сокращенной (частичной) производственной себестоимости и списании условно-постоянных расходов на уменьшение финансовых результатов;

третий предполагает учет расходов только на счете 26 "Общехозяйственные расходы" и списание их напрямую на счет 90 "Продажи".

При первом способе на счете 20 "Основное производство" (или на счетах 23 "Вспомогательные производства" или 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", если производится продажа продукции, работ или услуг "на сторону") ежемесячно выявляется полная производственная себестоимость, представляющая всю совокупность затрат, которые включают не только прямые расходы и условно-переменные накладные расходы (связанные непосредственно с процессом производства, оказанием услуг), но и условно-постоянные - административно-управленческие (общехозяйственные) расходы. Накладные расходы ежемесячно списываются на счет 20 "Основное производство" по объектам учета пропорционально одному из показателей, выбираемых предприятием самостоятельно. Такими показателями могут быть:

общая величина затрат по отдельным объектам учета (видам продукции, заказам);

затраты на оплату труда производственных рабочих;

затраты на обработку (без стоимости материалов);

время эксплуатации оборудования (отработанные машино-часы) и др.

От метода распределения и включения в себестоимость накладных расходов в конечном итоге будет зависеть финансовый результат всей деятельности организации, поскольку выбранный вариант оказывает влияние на регулирование прибыли в зависимости от изменения оценки незавершенного производства.

Второй способ отличается от первого иной методикой отражения в бухгалтерском учете условно-постоянных расходов, которые собираются в течение месяца на счете 26 "Общехозяйственные расходы". В этом случае производится подсчет сокращенной производственной себестоимости и списание условно-постоянных расходов на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Эти расходы не зависят от объемов производства, не распределяются между отдельными видами продукции (работ, услуг) и поэтому в конце месяца на счет 20 "Основное производство" не списываются. При исчислении сокращенной производственной себестоимости накладные расходы в полном объеме, как условно-постоянные, списываются на себестоимость продаж (субсчет 90-2 "Себестоимость продаж") и отражаются по строке 040 отчета о прибылях и убытках как управленческие расходы, т.е. признаются затратами периода.

Таким образом, для производственных предприятий, в зависимости от учетной политики, возможны два способа списания накладных расходов (табл.1).

Третий способ предусмотрен для организаций, занимающихся некоторыми видами деятельности - брокерской, дилерской, агентской, комиссионной (кроме организаций, занимающихся торговой деятельностью). Такие организации для обобщения информации о расходах на ведение этой деятельности используют счет 26 "Общехозяйственные расходы" и суммы, накопленные на счете 26, списывают в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж", при этом делается запись: Д-т сч.90-2, К-т сч.26.

Другим важным моментом является изменение подходов к списанию расходов, отраженных на счете 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

Некоторые организации содержат подразделения для социального обеспечения своих работников: детские сады, дома отдыха, другие заведения оздоровительного и культурно-просветительного назначения, жилищно-коммунальное хозяйство.

Планом счетов предусмотрено ежемесячное определение финансового результата, при выявлении которого затраты обслуживающих хозяйств также участвуют в формировании фактической себестоимости их услуг. Учтенные на счете 29 фактические затраты, связанные с оказанием услуг, списываются:

в общеустановленном порядке в уменьшение выручки, если услуги были оказаны на сторону;

на прочие расходы, если услуги были оказаны для собственных нужд организации.

В разряд обычной деятельности должны быть отнесены все услуги непроизводственной сферы, оказываемые сторонним потребителям обслуживающими хозяйствами, включая услуги жилищно-коммунальных хозяйств предприятий работникам этих предприятий, несмотря на их убыточность.

Распространенной ошибкой предприятий является то, что в отчете о прибылях и убытках по стр.020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг" они неотражают расходы, связанные с использованием продукции, работ, услуг обслуживающих хозяйств на возмездной основе.

Все, что получено при оплате услуг, оказанных обслуживающими подразделениями на возмездной основе (т.е. на сторону), подлежит отражению по кредиту счета 90 "Продажи", который формирует показатель отчета о прибылях и убытках по стр.010 "Выручка". Себестоимость проданных продукции, работ и услуг списывается в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж" с кредита счетов, в том числе и со счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

Списание расходов, собранных на счете 29, отражается записью Д-т сч.90-2, К-т сч.29 и должно быть учтено по стр.020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг" отчета о прибылях и убытках с соответствующей расшифровкой в пояснительной записке. В дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" списываются расходы обслуживающих хозяйств, если они были произведены для собственных нужд организации. Таким образом, по кредиту счета 29 отражается сумма фактической себестоимости работ и услуг обслуживающих хозяйств. Эти фактические расходы списываются в общеустановленном порядке в уменьшение доходов от обычных видов деятельности (выручки), если они были оказаны на возмездной основе - в дебет счета 90 "Продажи", и если эти работы и услуги были оказаны для собственного потребления - в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

В зависимости от направлений использования продукции, работ, услуг социальной сферы определяется соответствующий режим налогообложения.

Однако не все услуги, оказываемые социальной сферой, признаются как выручка или списываются как внереализационные расходы. В частности, те услуги, которые оказываются своим работникам по законодательству или в соответствии с условиями коллективного договора, включаются в себестоимость основной деятельности (счет 20) без отражения выручки по счету 90 "Продажи" (Д-т сч.20, 23, К-т сч.29).[[2]](#footnote-2)

**Таблица 1**

———————————————————————————————————————————————————————————————————

| 1-й способ | 2-й способ |

|——————————————————————————————————————————————————————————————————|

| **Начисление расходов** |

|——————————————————————————————————————————————————————————————————|

| Д-т сч.20, К-т разных счетов |

| Д-т сч.25, К-т разных счетов |

| Д-т сч.26, К-т разных счетов |

|——————————————————————————————————————————————————————————————————|

| **Списание расходов** |

|——————————————————————————————————————————————————————————————————|

|Д-т сч.20, К-т сч.25 |Д-т сч.20, К-т сч.25 |

|———————————————————————————————|——————————————————————————————————|

|Д-т сч.20, К-т сч.26 |Д-т сч.90-2, К-т сч.26 |

|———————————————————————————————|——————————————————————————————————|

|Д-т сч.43 (90-2), К-т сч.20 |Д-т сч.43 (90-2), К-т сч.20 |

——————————————————————————————————————————————

**Таблица 2**

**Учет доходов и расходов услуг социальной сферы**

———————————————————————————————————————————————————————————————————

| Содержание операции |Корреспонденция|

| | счетов |

| |———————————————|

| | Д-т | К-т |

|——————————————————————————————————————————————————|——————|————————|

|Отражена реализация услуг обслуживающих хозяйств | 50, | 90-1 |

| |51, 70| |

|——————————————————————————————————————————————————|——————|————————|

|Начислен НДС с суммы полученной выручки | 90-3 | 68 |

|——————————————————————————————————————————————————|——————|————————|

|Начислены расходы обслуживающих хозяйств | 29 |02, 10, |

| | | 69, 70 |

|——————————————————————————————————————————————————|——————|————————|

|Списаны расходы обслуживающих хозяйств,если услуги| 90-2| 29 |

|оказаны на возмездной основе | | |

|——————————————————————————————————————————————————|——————|————————|

|Списаны расходы обслуживающих хозяйств,если расходы| 91-2| 29 |

|произведены для собственных нужд | | |

|——————————————————————————————————————————————————|——————|————————|

|Определен финансовый результат | 90-9 | 99 |

| | (99) | (90-9) |

# 1.4. Варианты отражения в учетной политике операций по учету

# затрат на производство

Согласно действующему законодательству учетная политика предприятия в течение финансового года не должна изменяться. Все ее элементы логически увязываются между собой посредством одной из выбранных форм бухгалтерского учета, среди которых самыми распространенными на сегодняшний день в России являются:

1) журнально-ордерная;

2) мемориально-ордерная (и ее разновидность Журнал-Главная);

3) упрощенная форма для малых предприятий;

4) автоматизированная.

На крупных и средних предприятиях применяют журнально-ордерную форму или Журнал-Главную. На малых предприятиях: мемориально-ордерную, Журнал-Главную, упрощенную (реже журнально-ордерную). Автоматизированную форму применяют на всех типах предприятий.

Общехозяйственные расходы частично относятся на себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательного производства, в дебет счета 23 при соблюдении следующих условий.

Во-первых, учетная политика организации не должна предусматривать отнесения общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета 90 "Продажи".

Во-вторых, часть общехозяйственных расходов относится в дебет счета 23 только за те отчетные периоды, в которых вспомогательное производство оказывало услуги на сторону.[[3]](#footnote-3)

# 1.5. Краткая характеристика АООТ "Хлебозавод им. Лемисова"

Хлебозавод им. Лемисова вступил в строй в 1962 году. В 1992 году было учреждено «АООТ хлебозавод им. Лемисова» в соответствии с государственной программой приватизации государственных муниципальных предприятий на базе общедолевой собственности «ТОО хлебозавод им. Лемисова» и государственной собственности, переданной в аренду. Основными видами деятельности являются: производство и реализация хлебокондитерских изделий, розничная торговля, а, кроме того, оказание транспортных услуг предпринимателям и сторонним организациям. Основные партнеры завода - хлебозаводы Астрахани и Волгограда, мукомольные заводы Астрахани, Волгограда, Санкт-Петербурга и Москвы.

Производственная площадь завода 2131 кв. м. Имеется 2 цеха - хлебный и кондитерский. Завод оборудован современным новым технологическим оборудованием, включающим 4 поточно-технологические линии на непрерывном замесе теста. Одновременно может вырабатываться 4 ассортимента изделий. Несколько лет назад был реконструирован кондитерский цех. Снята с производства выработка печенья и пряников, осуществлена полная специализация на выработку только бисквитно-кремовой продукции - торты, пирожные, кексы, рулеты, восточные сладости, что позволило заводу значительно повысить конкурентоспособность своей кондитерской продукции на рынке.

Завод постоянно совершенствует технологические процессы, так, несколько лет назад на заводе заново была реконструирована парокотельная. Вместо 4-х водогрейных котлов малой паропроизводительности были установлены 4 новых паровых котла, что позволило завод полностью обеспечить паром на производственно-технологические и бытовые нужды.

Введена в строй холодильная установку на 60 тыс. к/кал в час для обеспечения сохранности скоропортящегося сырья на 15 т и сохранности готовой кремовой продукции на 1,5 т.

Суточная выработка составляет в среднем 13 тонн хлеба и 0,8 тонны кондитерских изделий. В настоящее время совершенствуются действующие технологии, работники контролируют качество продукции, санитарное состояние и соблюдение правил по технике безопасности.

Проектная мощность завода - 80 тонн хлебокондитерской продукции в сутки. Из-за отсутствия заявок торговли мощности на заводе используются на 22, 5 %.

Каждый производственный участок подчинен управленческому блоку предприятия. Кроме того, они все между собой взаимосвязаны: котельный и механический участки являются вспомогательными для производственных цехов (хлебного, кондитерского), так как вырабатывают энергию, осуществляют ремонт производственного оборудования и транспортных средств.

Управление хлебозаводом

**Вспомогательное**

**производство**

**Основное**

**производство**

Котельный участок

Механический участок

Транспортный участок

Кондитерский участок

Хлебный участок

Рис. 1. Производственная структура завода

На «АООТ хлебозавод им. Лемисова» действует двухуровневая структура управления. Первый уровень - общее собрание акционеров, совет директоров и генеральный директор, второй - старшие мастера основных производственных участков, начальники и главы соответствующих отделов, начальники обслуживающих участков.

Организация является централизованной, т.к. руководители высшего звена оставляют за собой большую часть полномочий, необходимых для принятия важнейших решений, связанных с деятельностью завода.

Общее собрание

акционеров

Общее собрание

акционеров

Совет директоров

Генеральный директор

Начальник

планово-

экономичес-

кого отдела

Начальник

отдела

сбыта

Главный

бухгалтер

Начальник

отдела

снабжения

Главный инженер

Главный механик

Главный энергетик

Зав. лабораторией

Старший мастер

кондитерского

участка

Старший мастер

хлебного участка

Рис. 2. Структура управления заводом

Анализ технико-экономических показателей деятельности предприятия

Завод работает в три смены, пять дней в неделю. Степень механизации основного производства составляет 94%, удельный вес ручного труда 17%. 40% продукции выпускается в упакованном виде. Основное и дополнительное сырье поступает бестарным способом, 50 % продукции отправляется в контейнерах.

Возраст работающих на предприятии: от 18 до 24 лет -17%, 25-35 лет - 33 %, 35-50 лет -19%, 50 и старше - 31 %. Среднесписочная численность работников в 2000 году составила 223 человека, в том числе промышленно - производственный персонал 180 человек, из них рабочие -172 человека. Среднесписочная численность персонала в 2001 году выросла на 14 человек, т.к. были введены новые рабочие места и открыты новые магазины. Среди вновь принятых работников: кассир, юрист, инженер-программист, автослесарь. В 2002 году по сравнению с 2001 численность промышленно - производственного персонала уменьшилась на 13 человек и приблизилась к уровню 2000 года. В числе выбывших сотрудников - 3 человека вышли на пенсию, 6 – уволились по собственному желанию, 1 работница получила производственную травму и, как следствие, инвалидность 2 группы, 3 человека сократили в виду сокращения должности. Увеличение численности работников в 2001 году привело к увеличению фонда оплаты труда в 2001 году на 31, 8 тыс. руб. по сравнению с 2000 годом. В 2002 году, несмотря на уменьшение численности работающих фонд заработной платы возрос на 21, 81 тыс. руб., что обусловлено увеличением среднемесячной заработной платы, которая возросла за период с 2000 по 2002 год в среднем на 10%. Конечно, данный рост можно назвать мизерным, учитывая, что фактические темпы инфляции за тот же период в несколько раз больше. Другая причина роста фонда заработной платы состоит также в том, что предприятие регулярно осуществляет выплаты вознаграждений за выслугу лет, за стаж работы на данном предприятии и т.п.

Одним из важнейших показателей деятельности завода является выпуск продукции, будь то в натуральном выражении или в оптовых ценах. Как видно из анализа, в исследуемый период выпуск продукции неуклонно снижался. Так, в 2001 году по сравнению с 2000 он упал чуть более, чем на 2 тыс. тонн, а в 2002 еще на 1775 тонн, то есть за 2 года - почти на 4 тыс. тонн. Снижение объемов выпуска продукции, в первую очередь, связано с тем, что завод не в состоянии реализовать всю ту продукцию, которую в состоянии выпустить. Отсутствие заявок магазинов и предпринимателей, неуплата за товар, отданный на реализацию, конкуренция со стороны других хлебозаводов и частных пекарен - все это заставляет руководство принимать решение о снижении объемов производства. Например, в 2001 году воинские части управления внутренних дел и

следственных изоляторов отказались от поставки хлеба и хлебобулочных изделий в связи с организацией выпечки хлеба собственными силами, а в 2002 году заводом было закрыто 4 собственных торговых точки из-за убыточности продаж. Еще одна причина снижения объемов выпуска связана с нестабильным качеством поступающей муки, что является грубым упущением в работе отдела снабжения. Так, по хлебу высшего сорта, использование муки несоответствующего качества не допускается и невозможно на специализированном оборудовании.

Коэффициент использования производственной мощности в исследуемом промежутке тоже соответственно снижался и в целом за период упал на 20 %. Причины те же - несмотря на то, что завод поставляет продукцию во все районы города Астрахань и обслуживает более 100 торговых предприятий, объемы реализации не могут быть сопоставимы с объемами выпуска. К тому же, большая часть оборудования изношена и не может быть использована на 100 %.

Свыше 80 % заводского оборудования нестандартное, машиностроительными заводами в массовом порядке не выпускается, это сдерживает обновление производственных мощностей завода. В течение 2000, 2001 и 2002 года была проведена реконструкция трех линий по выработке хлебобулочных изделий, разработаны и установлены транспортеры для раздачи теста по машинам, новый делитель с пневматическим нагнетанием теста. Это является основной причиной увеличения среднегодовой стоимости основных производственных фондов, которая в 2001 году по сравнению с 2000 увеличилась на 563 тыс. руб., а в 2002 по сравнению с 2001 - еще на 945 тыс. руб. Однако, несмотря на проделанную работу по техническому перевооружению, необходимо отметить, что предприятию не хватает современного специализированного оборудования. В настоящее время проводятся работы по механизации оформления документации и экспедиции на базе применения ЭВМ.

Полная себестоимость продукции уменьшалась с каждым годом, и за весь период уменьшение составило порядка 2960 тыс. руб. на весь объем выпуска, что также вызвано спадом объема производства. Для сравнения - объем выпуска в оптовых ценах предприятия уменьшился за 2 года на 4871,2 тыс. руб.

Между тем, затраты на 1 руб. товарной продукции - важнейший показатель убыточности или безубыточности производства - сильно возросли. Это связано с подорожанием, в первую очередь, основного сырья - муки, масла, сахара и т.д., а также с увеличением тарифов на электроэнергию и другие коммунальные услуги. В 2000 году затраты на 1 рубль товарной продукции составляли 89,29 копеек, в 2001 - 90, 69 копеек, то есть на 1, б % больше, а в 2001 году увеличились сразу на 8,5 % и достигли отметки в 98, 42 копейки. То есть, по существу приблизились к рублю, что и привело в конечном итоге к убытку от финансово - хозяйственной деятельности предприятия.

**Таблица 1**

**Основные технико - экономические показатели деятельности хлебозавода в 2000 и 2001**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **Единица измерения** | **2000** | **2001** | **Абсолютное отклонение за год** | **Темп**  **роста, %** |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Выпуск товарной продукции в натуральном выражении | Тыс. тонн | 6529 | 4476 | -2053 | 68,5 |
| Товарная продукция в оптовых ценах предприятия | Тыс. руб. | 20111,9 | 17174,8 | -2937,1 | 85,4 |
| Полная себестоимость товарной продукции | Тыс. руб. | 17957,5 | 15576 | -2381,5 | 86,7 |
| Затраты на 1 руб. товарной продукции | Коп. | 89,29 | 90,69 | +1,4 | 101,6 |
| Объем реализованной продукции в отпускных ценах | Тыс. руб. | 22792 | 19162 | -3130 | 84,1 |
| Себестоимость реализованной продукции | Тыс. руб. | 20656 | 17563 | -3093 | 85 |
| Производственная мощность | Тонн/год | 9514 | 9315 | -199 | 98 |
| Коэффициент использования производственной мощности | % | 78,4 | 71,6 | -6,8 | 91,3 |
| Численность ППП,в т.ч. основных производственных рабочих | Чел. | 223 | 237 | +14 | 106,3 |
| 172 | 181 | +9 | 105,2 |
| Фонд заработной платы | Тыс. руб. | 301,25 | 333,05 | +31,8 | 110,5 |
| Средняя заработная плата за месяц | Руб. | 1126 | 1171 | + 45 | 104 |
| Производительность труда | Руб./чел | 90188 | 72468 | -17720 | 80,4 |
| Среднегодовая стоимость основных производственных фондов | Тыс. руб. | 23637 | 24200 | +563 | 102,4 |
| Фондоотдача | Руб. | 850,8 | 709,7 | - 141,1 | 83,5 |
| Фондоемкость | Руб. | 1175 | 1409 | + 234 | 119,9 |
| Балансовая прибыль (убыток), в т.ч. от прямой деятельности | Тыс. руб. | 2432 | 1809 | -623 | 74,4 |
| 2136 | 1599 | -537 | 74.86 |
| Рентабельность продукции | % | 10,34 | 9,1 | -1,2 | 88,0 |

**Таблица 2**

**Основные технико - экономические показатели деятельности хлебозавода**

**в 2001 и 2002 г.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | | **Единица измерения** | **2001** | **2002** | **Абсолютное отклонение за год** | **Темп роста,**  **%** |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Выпуск товарной продукции в натуральном выражении | Тыс. тонн | 4476 | 2701 | -1775 | 60,3 |
| Товарная продукция в оптовых ценах предприятия | Тыс. руб. | 17174,8 | 15240 | -1934,1 | 88,7 |
| Полная себестоимость товарной продукции | Тыс. руб. | 15576 | 14998 | -578 | 96,2 |
| Затраты на 1 руб. товарной продукции | Код | 90,69 | 98,42 | +7,73 | 108,5 |
| Объем реализованной продукции в отпускных ценах | Тыс. руб. | 19162 | 16305 | -2857 | 85,1 |
| Себестоимость реализованной продукции | Тыс. руб. | 17563 | 16340 | -1223 | 93,0 |
| Производственная мощность | Тонн/год | 9315 | 9208 | -107 | 98,9 |
| Коэффициент использования производственной мощности | % | 71,6 | 64,2 | -7,4 | 89,6 |
| Численность ППП, В т.ч. основных производственных рабочих | Чел. | 237 | 224 | -13 | 94,5 |
| 181 | 178 | -3 | 98,3 |
| Фонд заработной платы | Тыс. руб. | 333,05 | 354,86 | 21,81 | 112,5 |
| Средняя заработная плата за месяц | Руб. | 1171 | 1241 | +70 | 106 |
| Производительность труда | Руб./чел | 72468 | 68035 | -4433 | 93,8 |
| Среднегодовая стоимость основных производственных фондов | Тыс. руб. | 24200 | 25745 | +945 | 106,4 |
| Фондоотдача | Руб. | 709,1 | 592 | -177,7 | 83,4 |
| Фондоемкость | Руб. | 1409 | 1689 | +280,3 | 119,9 |
| Балансовая прибыль (убыток),в т.ч. от прямой деятельности | Тыс. руб. | 1809 | -313 | -2122 | -17,3 |
| 1599 | -35 | -1634 | -2,2 |
| Рентабельность продукции | % | 9, 1 | -1,5 | -10,6 | -16,5 |

Состояние бухгалтерского учёта и отчётности АООТ «Хлебозавод им. Лемисова» удовлетворительное. Форма учёта применяется журнально-ордерная на 17 журналах. Расчёты за товары и услуги осуществляются - часть, в основном предпринимателями, по предоплате, часть - по отгрузке с последующей оплатой. Метод определения выручки для целей налогообложения - до 1 января 2003 года применялся метод "по отгрузке готовой продукции, оказания услуг", а с 1 января 2003 года предприятие перешло на метод "по мере оплаты". Связано это с тем, что на конец отчетного периода возникала большая дебиторская задолженность, например, на 01.01.2003 г. она составила 661,0 тыс. руб. Между тем, налоги с этой суммы предприятие в бюджет оплатить обязано, хотя на самом деле реальных денег на завод не поступило, то есть фактически платить еще нечем. Поэтому учетной политикой АООТ "Хлебозавод им. Лемисова" с 1 января 2003 года предусматривается переход на метод определения выручки "по оплате".

Износ по основным средствам начисляют линейным способом. Затраты на проведение ремонта производственных основных средств включаются в себестоимость продукции текущего отчетного периода. В целях осуществления капитального и текущего ремонта ОПФ создаётся ремонтный фонд, в счёт которого производятся ежемесячные отчисления в соответствии с установленными сметами расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и общехозяйственных расходов.

Хлебозавод им. Лемисова является акционерным обществом и подвергается обязательней аудиторской проверке. Однако ознакомиться с аудиторскими заключением ним нам не удалось, поскольку предприятие относит подобную информацию в разряд коммерческой тайны.

Территория завода ограждена, складские помещения и касса находятся под сигнализацией на пульте. Контроль за ввозом и вывозом материалов и готовой продукции осуществляется работниками ведомственной охраны.

Техническое состояние технологического оборудования, котлов, газового оборудования, и т.д. соответствует установленным нормам и требованиям, снабжено защитными устройствами, приборами и сигнализацией безопасности.

Отдел снабжения обеспечивает основное и вспомогательное производства сырьем, материалами, инвентарем. Отдел сбыта заключает договора на поставку хлебобулочной продукции с предпринимателями и организациями, в 2002 году было заключено 207 таких договоров.

# Глава 2. Организация бухгалтерского учета затрат на

# производство

## 

## 2.1. Документальное оформление учета затрат на производство

Согласно Положению о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденному Минфином СССР от 29.07.83 г. N 105, под документооборотом понимается создание или получение от других предприятий, принятие к учету, обработка и передача в архив первичных документов. Движение же первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется графиком документооборота.

Графиком устанавливается рациональный документооборот, т.е. предусматривается оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждого первичного документа, определяется минимальный срок его нахождения в подразделении. График документооборота может быть оформлен в виде схемы, таблицы или приказа с перечнем работ по созданию, проверке и обработке документов в каждом подразделении предприятия, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие их и подписавшие. Контроль за соблюдением графика документооборота осуществляет главный бухгалтер предприятия. В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.98 г. N 34н, требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников организации.

Сводный учет затрат на производство осуществляют в журнале –ордере №10. Журнал-ордер №10 составляют на основании итоговых данных ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (ф.№15). В журнале-ордере №10 отражают все производственные затраты по их элементам с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов. При этом в журнале-ордере №10 записывают лишь те суммы кредитовых оборотов материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет одного из счетов затрат на производство. В журнале-ордере №10 отражают также все внутренние обороты по счетам затрат на производство (списание общехозяйственных расходов, услуг и работ вспомогательных производств и т.п.). В журнале-ордере №10 используется шахматная форма записей затрат на производство, что обеспечивает получение сводных данных о затратах и по отдельным элементам затрат, и по статьям калькуляции.

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» организуется в ведомости №15. Эта ведомость удовлетворяет всем требованиям к организации аналитического учета. Она открывается ежемесячно и содержит всю аналитическую информацию по хозяйственным операциям по счету 25.

Заполняется ведомость №15 на основании разработочных таблиц распределения расхода материалов, начисленной заработанной платы, отчислений во внебюджетные социальные фонды, справок-расчетов по начислению амортизации основных средств, нематериальных активов и т.п. Ведомость имеет шахматную форму графления, что дает возможность в один рабочий прием произвести запись по двум корреспондирующим счетам и, кроме того, легко проверить правильность записей, то есть корректность бухгалтерских проводок.

## 2.2. Состав и порядок отражения в учете материальных затрат

Значительный удельный вес в себестоимости продукции составляют материальные затраты (60 %), а следовательно, важное значение имеет рациональное использование материальных ресурсов при изготовлении продукции, а также контроль над издержками производства.

К материальным затратам относятся:

- сырье и материалы:

- топливо и энергия на технологические и хозяйственные цели;

- покупные изделия и полуфабрикаты;

Учетной политикой АООТ "Хлебозавод им. Лемисова" определено, что учет материальных запасов ведется на активном счете 10 "Материалы", к которому открывается несколько субсчетов для удобства учета материалов различных категорий. Материальные запасы, приобретенные у поставщиков, числятся на **Дебете** *счета 10 «Материалы»* в корреспонденции с **Кредитом** *счета 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками», счетом 71 «Расчёты с подотчётными лицами», счетом 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами», без применения счетов 15 и 16.*

Материалы учитываются по средне покупной стоимости с учётом транспортно-заготовительных расходов. Метод оценки при списании материально-производственных запасов в производство производится по методу средней себестоимости по каждому виду запасов. Списание материальных затрат на производство осуществляется строго в соответствии с действующими нормами расхода по массе и объему.

Расход сырья и материалов на производство должен быть оформлен документально. Для этого на заводе ежемесячно открывают лимитно-заборные карты, которые выписывает плановый отдел сроком на 1 месяц. Один экземпляр карты хранится в цехе, другой - на складе. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в обоих экземплярах и расписывается в карте цеха - получателя, представитель цеха, в свою очередь расписывается в карте, которая остается у кладовщика. Сверхлимитный отпуск материалов в производство или их замена осуществляется с применением сигнальных карточек - требований, где мастер цеха указывает необходимое количество затребованных материалов и другие обязательные реквизиты.

При отпуске материалов в производство делаются следующие бухгалтерские записи:

**Дебет** *счетов 20 "Основное производство",*

*23 "Вспомогательное производство",*

*25 "Общепроизводственные расходы ",*

*26 "Общехозяйственные расходы "*

**Кредит** *счета 10 "Материалы"*

Под расходом сырья в производство подразумевают его непосредственное употребление в процессе производства, однако, часто отпуск материалов на производство не означает их фактический расход. Для определения фактического расхода материалов и организации контроля за расходованием их в производстве на заводе применяется документальный способ списания материалов. Он основан на документальном оформлении всех случаев отклонений расхода сырья и материалов от установленных нормативов и условий.

Фактический расход материалов также определяется на основании первичных документов по расходу материалов. Этот способ применяется потому, что на предприятии отсутствует незавершенное производство, а отпуск материалов рассчитывается и осуществляется на отчетный период (1 мес.).

При изготовлении из одного вида сырья одного вида продукции материальные затраты списываются и включаются в себестоимость продукции прямым путем.

При изготовлении из одного вида материалов в одном цеху нескольких видов продукции необходимо распределить их косвенным путем. На заводе применяется нормативный способ распределения материалов: фактически израсходованное сырье и материалы распределяют по видам продукции пропорционально их расходу по норме.

Кроме основных материалов, в производстве могут использоваться и вспомогательные, которые в учете оформляются аналогично основным, однако между объектами калькуляции распределяются косвенным путем, пропорционально сметным ставкам, которые устанавливают исходя из норм расхода вспомогательных материалов.

Порядок включения в себестоимость затрат на топливо и энергию.

Удельный вес топлива и энергии в себестоимости продукции значительный, в связи этим возникает необходимость выделения их в отдельную статью затрат с целью рационального использования и контроля за издержками производства. Под данными расходами понимают стоимость израсходованного топлива, холодной и горячей воды, пара, сжатого воздуха, холода, непосредственно расходуемыми в процессе производства. Расход различных видов энергии по отдельным цехам определяют по специальным счетчикам и приборам. Стоимость топлива и энергии между отдельными вилами продукции распределяют в ведомости распределения услуг вспомогательного производства. На заводе израсходованный топлив, энергию, холод, воду распределяют между видами продукции пропорционально норме их расхода и действующим ценам. Возможен также прямой способ включения в себестоимость энергии, когда, например, было затрачено определенное количество энергии на выполнение какого-либо отдельного заказа. При этом количество энергии определяется на основании показателей счетчиков, количество израсходованного топлива - путем взвешивания. Использованные в основном производстве топливо и энергию оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 "Основное производство"

Кредит счетов 10, субсчет "Топливо и энергия ни технологические нужды",

23 "Вспомогательное производство",

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Причем последняя проводка используется в том случае, если электроэнергия покупная. Стоимость топлива и энергии, израсходованных на обслуживание производства и хозяйственные нужды, отражают следующим образом:

Дебет счетов 25 "Общепроизводственные расходы",

26 "Общехозяйственные расходы "

Кредит счетов 10, субсчет "Топливо и энергия на технологические нужды",

23 "Вспомогательное производство",

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Аналитический учет поступления материалов зависит от выбора учетной цены. На заводе в качестве твердой учетной цены применяются средние покупные цены, поэтому поступившие материалы отражают на каждом аналитическом счете по средним ценам. Наценки сбытовых организаций и транспортно - заготовительные расходы учитывают на отдельном аналитическом счете под тем же названием. Для выявления фактической себестоимости материалов, отклонений от их стоимости по учетным ценам, контроля за сохранностью материалов, а также увязки синтетического и аналитического учета ежемесячно в бухгалтерии составляют ведомость № 10 «Движение материальных ценностей», где материалы отражаются по средней закупочной стоимости. При отпуске их в производство для списания израсходованных материалов на объекты учета затрат составляют разработочную таблицу «Распределение расхода материалов».

В целях обеспечения контроля за сохранностью производственных запасов на заводе периодически проводится их инвентаризация согласно утверждённого директором приказа «О проведении инвентаризации производственных запасов».

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием и данными бухгалтерского учёта отражаются на счетах бухгалтерского учёта в следующем порядке:

излишек материалов приходуется, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации; недостача сырья, материалов или их порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм - на счёт виновных лиц. Если виновные лица не установлены или вина их не доказана, то убытки от недостачи материалов или их порчи списываются на финансовые результаты организации.

Использованные в производстве основные материалы являются, как правило, прямыми материальными затратами и включаются в себестоимость прямым путем на основании первичных документов об их отпуске в производство. Однако возможен вариант, когда из одного и того же материала вырабатывают несколько видов продукции, тогда стоимость основных материалов распределяется между различными видами продукции. На заводе применяется метод распределения фактического расхода материалов пропорционально нормативному их расходу.

Таблица 3

Пример распределения стоимости материалов между видами продукции

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Изделие** | **Фактический**  **Выпуск продукции,**  **штук** | **Норма**  **расхода**  **муки на**  **единицу** | **Нормативный расход муки на фактический**  **выпуск продукции, г** | **Фактический**  **расход муки** | **Расчет** |
| Хлеб подовой,  в/с | 1000 | 0,4 | 400 | 420 | 0,4 \*1,1 |
| Хлеб  украинский, 1  сорт | 1200 | 0,3 | 360 | 400 | 0,3\*1,1 |
| **Итого:** | **-** | **-** | **760** | **820** | **-** |

Нормативный расход сырья на фактический выпуск продукции определяется умножением фактического выпуска изделий на норму расхода муки на единицу (одно изделие). Затем определяется коэффициент фактического расхода муки к нормативному в целом по всему выпуску: 400 : 360 = 1,1. После этого нормативный расход корректируется на полученный коэффициент по каждому изделию.

## 2.3. Состав и порядок отражения в учете трудовых затрат

Учет труда и его оплата - не менее важный и обширный раздел бухгалтерского учета. Трудовые затраты формируют до 30 % себестоимости продукции, то есть, по существу, они почти такие же емкие, как и материальные. Именно поэтому точный учет состава работников, отработанного ими времени и объема выполненных работ, правильное исчисление сумм оплаты труда и удержаний из них, а также правомерность отнесения этих сумм на счета издержек производства является основной задачей бухгалтерского учета трудозатрат.

Начисляемые работникам суммы выплат следует разделить на четыре части:

1. расходы на оплату труда, относимые непосредственно на издержки производства;

2. расходы на оплату труда по операциям, связанным с приобретением и заготовлением сырья, материалов и прочих производственных запасов;

3. выплаты в денежной и натуральной форме за счет остающейся на предприятии части прибыли и фондов потребления;

4. доходы, выплачиваемые работникам по вкладам в имущество организации и ценным бумагам.

Состав первой и третьей частей определен Положением о составе затрат, в соответствии с которым в себестоимость продукции включается основная и дополнительная заработная плата основною производственного персонала.

На счетах издержек производства отражают также выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, как то: премии за производственные результаты, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, повышенную производительность; выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (так называемые районные коэффициенты); а также другие выплаты, включаемые в фонд заработной платы.

Не включают в себестоимость продукции, а относят на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, следующие выплаты работникам: премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений; материальную помощь;

беспроцентную ссуду на улучшение жилищных условий и иные социальные потребности;

оплату дополнительных отпусков работникам; надбавки к пенсиям; единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда и другие аналогичные выплаты и затраты, непосредственно не связанные с оплатой труда (см. Положение о составе затрат, пункт 7). В состав основной заработной платы производственных рабочих включают оплату операций и работ по сдельным нормам и расценкам, повременную оплату труда, доплаты по сдельно и повременно-премиальным системам оплаты труда, районным коэффициентам, а также доплату к основным сдельным расценкам за отступление от нормальных условий труда.

На хлебозаводе им. Лемисова различные категории работников оплачиваются в соответствии со следующими системами оплаты труда:

*административно - хозяйственный персонал по повременно-премиальной системе;*

*рабочие хлебного и кондитерского цехов по сдельной системе;*

*все остальные работники - по повременной системе.*

При этом первичными документами по учету отработанного времени являются табели и ведомости учета рабочего времени, выполненных работ, наряды на сдельную работу, ведомости выработки, расчетно-платежные ведомости. На основании первичных документов по учету выработки и платежно-расчетных листков составляют ведомость распределения заработной платы.

Основная заработная плата производственных рабочих включается в себестоимость отдельных видов продукции прямым путем. Часть зарплаты, которую невозможно прямо отнести на себестоимость отдельных изделий, распределяют между видами продукции пропорционально величине Фонда оплаты труда основных производственных рабочих. Дополнительную заработную плату и отчисления на социальные нужды на заводе распределяют между видами продукции по той же базе распределения - фонду оплаты труда производственных рабочих.

В соответствии с действующими положениями всю сумму начисленной заработной платы производственных рабочих разделяют на 2 части: зарплата по нормам и отклонения от норм. Отклонения от норм выявляют методом документирования. Его сущность заключается в том, что заработная плата в пределах норм начисляется рабочим по принятым документам. Начисление зарплаты сверх норм осуществляется по специально выписанным документам - листкам на доплату, нарядам на выполнение работ, не предусмотренных технологией и т.п. Отклонения по заработной плате работников, оплачиваемых повременно, выявляют при распределении начисленных сумм пропорционально нормативным ставкам сопоставлением фактически начисленной зарплаты с нормативной суммой.

Для контроля за отклонениями по заработной плате на заводе ежемесячно составляется ведомость отклонений, в которой указываются причины отклонений (неисправность оборудования, отсутствие необходимых материалов, исправление брака и т.д.), а также виновники отклонений, если таковые имеются.

В соответствии с учетной политикой хлебозавода синтетический учет расчетов по заработной плате осуществляется на пассивном счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", сальдо которого, как правило, показывает задолженность предприятия перед своими служащими по оплате труда и другим выплатам, если таковая имеется.

Операцию по начислению и распределению заработной платы, включаемой в издержки производства и обращения, оформляют следующей бухгалтерской записью:

**Дебет** *счетов 20 "Основное производство" (оплата труди производственных рабочих),*

*23 "Вспомогательное производство" (оплата труда рабочих вспомогательных производств),*

*25 "Общепроизводственные расходы" (оплата труда цехового персонала),*

*26 "Общехозяйственные расходы " (оплата труда административно-управленческого персонала),*

*других счетов издержек производства и обращения (28 "Брак в производстве", 10 "Материалы", 44 "Расходы на продажу", 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж").*

**Кредит** *счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (на всю сумму начисленной заработной платы).*

Кроме самой заработной платы, на себестоимость продукции подобными же проводками относят также взносы от ежемесячного фонда оплаты труда предприятия по Единому социальному налогу, который включает в себя отчисления в Пенсионный фонд РФ (28%), Фонд социального страхования РФ (4%) и Фонды обязательного медицинского страхования РФ (федеральный - 0,2% и территориальный - 3,4%). Предприятие также ежемесячно осуществляет выплаты по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве в размере 0,4% от ФОТ.

Начисление сумм отчислений на социальное страхование происходит **по дебету** счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и **кредиту** счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1 - 3 в зависимости от вида отчислений. Фактически произведенные отчисления записываю **по кредиту** счета 69 и включаются в затраты производства **по дебету** тех счетов, куда отнесена оплата труда, с которой произведены отчисления (20, 23, 25, 26).

При начисление различных пособий, выплат, материальной помощи, производимых за счет собственной прибыли предприятия, эти суммы отражают:

**Дебет** *счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"*

**Кредит** *счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".*

Основная и дополнительная заработная плата рабочих, занятых ремонтом и обслуживанием основного производства, то есть рабочие вспомогательного производства, а также служащих и обслуживающего персонала относят на счета затрат по местам их пользования (23, 25, 26) и распределяют в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

## 2.4. Состав и порядок включения в себестоимость продукции комплексных затрат

Комплексные затраты - это расходы будущих периодов и резервов предстоящих расходов и платежей, а также расходы по обслуживанию и управлению производством, к которым относят расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, коммерческие расходы. Все вышеперечисленные расходы в учете классифицируются как косвенные, и им всем присуща одна и та же проблема, связанная с порядком включения подобных затрат в себестоимость продукции. Наиболее трудоемким для бухгалтера является процесс распределения косвенных расходов между отдельными видами продукции. Необходимо помнить, что распределение косвенных расходов между объектами калькуляции может осуществляться одним из следующих способов:

• пропорционально заработной плате основных производственных рабочих;

• пропорционально нормативным или плановым затратам;

• пропорционально сменным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования;

• пропорционально массе и объему продукции;

• количеству отработанных рабочими человеко-часов;

На хлебозаводе в той или иной степени используются все перечисленные методы распределения косвенных издержек, применение каждого конкретного из них определяется индивидуальной себестоимостью изделий, удельным весом каждого вида расходов, связью затрат с объемом продукции. Основной базой распределения является фонд оплаты труда основных производственных рабочих и нормы расхода материалов на единицу продукции.

Таблица 4

Пример распределения общепроизводственных расходов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Изделия** | **Заработная плата производственных рабочих (без доплат)** | **Фактическая сумма общепроизводственных расходов** | **Расчет** |
| Хлебного цеха | 13 8, 9 тыс. руб. | 211,3 тыс. руб. | 138,9\* 1,5=208,35 |
| Кондитерского цеха | 58, 7 тыс.руб. | 91, 15 тыс. руб. | 58,7\* 1,5=88,05 |
| Итого: | 197, 6 тыс. руб. | 302,45 тыс. руб. | - |

Для распределения находится отношение общей суммы общепроизводственных расходов к общей сумме заработной платы производственных рабочих (302,45 : 197,6 = 1,5). Затем сумма заработной платы по конкретному виду продукции умножают на соответствующий коэффициент. Данное распределение является наиболее простым хотя бы потому, что сумма заработной платы производственных рабочих обязательно отражена в учетных документах, да и сам расчет очень простой.

**Учет расходов будущих периодов.** Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Основную часть расходов будущих периодов составляют расходы на подготовку и освоение производства, главными составляющими которых являются:

• взносы арендной платы за последующие периоды,

• расходы по ремонту основных средств и др.

Учет расходов будущих периодов осуществляется по дебету активного *счета 97 "Расходы будущих периодов"* с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 70, 69, 76 и др.) Ежемесячно учтенные на счете 97 суммы списываются в **дебет** *счетов издержек производства или использования прибыли (25, 26, 44, 91, 99).* Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие издержки, на которые списываются указанные расходы, регламентируется законодательством.

Например, расходы по ремонту основных средств завода, учтенные в январе 2000 года на *счете 97 «Расходы будущих периодов»* в течение года ежемесячно списывались пропорционально плановым затратам на ремонт основных средств. Эти расходы списывались с **кредита** счета 97 в **дебет** *счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».*

Сумма полугодовой подписки на журнал «Бухгалтерский учет» списывается в течение 6 месяцев в размере 1/6 следующей проводкой:

**Дебет** *счета 26 «Общехозяйственные расходы»*

**Кредит** *счета 97 «Расходы будущих периодов»*

***Учет резервов предстоящих расходов и платежей.*** В целях равномерного включения затрат в издержки производства и обращения организации могут создавать следующие резервы предстоящих расходов и платежей:

• резервы на предстоящую оплату отпусков работникам;

• резервы на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

• резервы на ремонт основных средств;

• резервы на выплату вознаграждений по итогам работы за год;

• резервы па другие цели, предусмотренные законодательством.

Созданные виды резервов отражают по **кредиту** пассивного счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и **дебету** счетов издержек производства и обращения (20,23,25,26,44).

На хлебозаводе создается резерв на оплату отпусков работников. Он формируется путем ежемесячных отчислений в размере планового процента от суммы фактически начисленной за месяц заработной платы, отчислений на социальное страхование от этих сумм и выплат по больничным листам за соответствующий месяц. Плановый процент отчисления в резерв определяется как отношение суммы, необходимой на оплату отпусков работникам в предстоящем году (с отчислениями на социальные нужды) к плановому фонду оплаты труда этих работников на предстоящий год (с отчислениями на социальные нужды). В 2000 году этот коэффициент на заводе составлял 0, 8.

Фактическое расходование резерва отражается в учете:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на сумму оплаты труда за

время отпуска.

Образование резерва на оплату отпусков работников учитывается в ведомостях № 12 и 15.

По окончании года производится проверка начисленного резерва. Для этого составляется

следующий расчет:

Таблица 5

Годовая инвентаризация начисленного резерва на оплату отпусков

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ №** | **Наименование показателя** | **Значение** |
| 1 1 | Среднесписочная численность работников | 224 чел. |
| 2 | Неиспользованный в отчетном году всеми работниками отпуск | 500 человеко-дней |
| 3 3 | Начисленная всем работникам за год оплата труда | 354, 86 тыс. руб. |
| 4 4 | Средняя оплата труда одного работника в месяц | 1241 руб. |
| 5 5 | Среднедневная оплата труда (1241: 25, 25 дней) | 49, 2 руб. |
| 6 | Сумма резерва на оплату отпусков отчетного года, переходящих на следующий год | 300 ч/д \* 49, 2 руб. = 14760 руб. |

Эта неиспользованная в отчетном году сумма резерва и должна быть показана по кредиту счета 96 на 1 января следующего года, то есть она переносится на следующий год и должна быть в нем использована.

**Учет расходов по обслуживанию производства и управлению.** К расходам по обслуживанию производства и управления относят расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Первые два вида расходов включают в себестоимость продукции по статье "Общепроизводственные расходы" и учитываются на синтетическом счете 25 "Общепроизводственные расходы". Общехозяйственные расходы учитываются на счете 26 "Общехозяйственные расходы" и по такой же статье включаются в себестоимость продукции. Указанные счета активные, собирательно - распределительные, остатки на них в конце месяца отсутствуют. На дебете счетов в течение месяца формируются затраты, по кредиту осуществляют списание затрат на производственные счета. Для указанных расходов существует единая методика учета затрат: по каждому их виду составляют плановую смету с подразделением по статьям; аналитический учет осуществляют в соответствии с установленной номенклатурой; фактические затраты сопоставляют со сметными и устанавливают отклонения.

Тем не менее между вышеуказанными счетами существуют некоторые отличия, так расходы по содержанию и эксплуатации оборудования являются условно - переменными, то есть зависящими от объема производства, а цеховые и общезаводские расходы -условно-постоянными, то есть не зависящими от объема производства продукции.

К расходам на содержание и эксплуатацию оборудования относят расходы:

• на смазочные, обтирочные и другие виды материалов для текущего ухода и ремонта оборудования;

• амортизацию оборудования и транспортных средств (внутризаводской транспорт);

• заработную плату с отчислениями на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование;

• расходы всех видов энергии, пара, сжатого воздуха, воды;

• услуги вспомогательных производств;

• износ и расходы по восстановлению малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и приспособлений;

• прочие расходы, связанные с работой оборудования.

Аналитический учет расходов по содержанию и эксплуатации производственного оборудования ведут по каждому цеху в отдельности по следующей типовой номенклатуре статей:

"Амортизация оборудования и транспортных средств";

"Эксплуатация оборудования";

"Текущий ремонт оборудования и транспортных средств";

"Внутризаводское перемещение грузов";

# Задача

Рассмотрим на нескольких примерах порядок учета затрат на производство .

Мебельный комбинат "Интерьер" выпускает столы и стулья. За отчетный период было изготовлено 600 стульев и 100 столов.

На производство стульев было затрачено материалов на сумму 100 000 руб., столов - 180 000 руб.

Заработная плата работников основного производства (включая отчисления на социальное страхование), занятых в изготовлении стульев, составила 60 000 руб., столов - 100 000 руб.

Расходы обслуживающего производства организации, связанные с выпуском продукции (обеспечение производства электроэнергией, водой, отоплением и т.д.), составили 150 000 руб.

Расходы по производству различных видов мебели бухгалтер комбината учитывает на разных субсчетах счета 20 "Основное производство":

20-1 "Затраты на производство стульев";

20-2 "Затраты на производство столов".

Согласно учетной политике расходы, связанные с выпуском разных видов мебели, которые нельзя распределить напрямую, распределяются пропорционально прямым затратам на производство конкретных изделий.

Бухгалтер "Интерьера" должен сделать проводки:

Дебет 20-1 Кредит 10 - 100 000 руб. - списаны материалы на производство стульев;

Дебет 20-2 Кредит 10 - 180 000 руб. - списаны материалы на производство столов;

Дебет 20-1 Кредит 70, 69 - 60 000 руб. - отражены заработная плата работникам, занятым в производстве стульев, и отчисления на социальное страхование;

Дебет 20-2 Кредит 70, 69 - 100 000 руб. - отражены заработная плата работникам, занятым в производстве столов, и отчисления на социальное страхование.

После отражения прямых затрат бухгалтер "Интерьера" должен распределить расходы обслуживающего производства между видами выпускаемой продукции.

Сумма прямых расходов, связанных с выпуском различных видов продукции, составила:

стульев - 160 000 руб. (100 000 + 60 000);

столов - 280 000 руб. (180 000 + 100 000).

Общая сумма прямых расходов составила:

160 000 руб. + 280 000 руб. = 440 000 руб.

Расходы обслуживающего производства распределяются в следующем порядке:

на затраты по производству стульев - 54 545 руб. (160 000 : 440 000 х 150 000);

на затраты по производству столов - 95 455 руб. (280 000 : 440 000 х 150 000).

Бухгалтер должен сделать проводки:

Дебет 23 Кредит 10 (70, 69, ...) - 150 000 руб. - отражены расходы вспомогательного производства;

Дебет 20-1 Кредит 23 - 54 545 руб. - часть расходов вспомогательного производства учтена в затратах на производство стульев;

Дебет 20-2 Кредит 23 - 95 455 руб. - часть расходов вспомогательного производства учтена в затратах на производство столов.

Общая сумма расходов мебельного комбината "Интерьер" составила:

на производство стульев - 214 545 руб.;

столов - 375 455 руб.

Расходы по производству стульев и столов учитываются организацией на разных субсчетах к счету 20 "Основное производство":

20-1 "Затраты на производство стульев";

20-2 "Затраты на производство столов".

Готовая продукция учитывается на разных субсчетах к счету 43 "Готовая продукция":

43-1 "Стулья";

43-2 "Столы".

Бухгалтер "Интерьера" должен сделать проводки:

Дебет 20-1 Кредит 10 (23, 69, 70, ...) - 214 545 руб. - отражены расходы на производство стульев;

Дебет 20-2 Кредит 10 (23, 69, 70, ...) - 375 455 руб. - отражены расходы на производство столов;

Дебет 43-1 Кредит 20-1 - 214 545 руб. - оприходованы на склад стулья, изготовленные основным производством;

Дебет 43-2 Кредит 20-2 - 375 455 руб. - оприходованы на склад столы, изготовленные основным производством.

Затраты комбината на производство мебели за отчетный период составили 230 000 руб. (в том числе стоимость материалов - 180 000 руб., заработная плата работников и отчисления на социальное страхование - 50 000 руб.).

Готовая продукция учитывается по фактической себестоимости. Себестоимость выпущенной готовой продукции составила 215 000 руб. Остатки материалов, списанных на изготовление мебели, но не использованных в процессе производства, на сумму 15 000 руб. (230 000 - 215 000) были переработаны в плинтусы, необходимые для ремонта производственного помещения.

Бухгалтер сделал проводки:

Дебет 20 Кредит 10-1 - 180 000 руб. - списаны материалы, израсходованные на производство мебели;

Дебет 20 Кредит 70, 69 - 50 000 руб. - отражены заработная плата работникам, занятым в производственном процессе и отчисления на социальное страхование;

Дебет 43 Кредит 20 - 215 000 руб. - оприходована на склад готовая продукция;

Дебет 10-8 Кредит 20 - 15 000 руб. - оприходованы плинтусы, изготовленные для проведения ремонтных работ.

Мебельный комбинат "Интерьер" выполняет ремонтные работы. Выручка от выполнения работ составила 120 000 руб. (в том числе НДС - 20 000 руб.). Расходы, связанные с выполнением работ, составили 60 000 руб. Согласно учетной политике "Зенит" определяет выручку для целей налогообложения по отгрузке.

Бухгалтер "Зенита" должен сделать проводки:

Дебет 20 Кредит 10 (70, 69, ...) - 60 000 руб. - отражены расходы, связанные с выполнением ремонтных работ;

Дебет 62 Кредит 90-1 - 120 000 руб. - отражена выручка от реализации работ заказчику;

Дебет 90-2 Кредит 20 - 60 000 руб. - списаны расходы по выполнению работ, реализованных заказчику;

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" - 20 000 руб. - начислен НДС.

В конце месяца бухгалтер должен сделать проводку:

Дебет 90-9 Кредит 99 - 40 000 руб. (120 000 - 60 000 - 20 000) - отражена прибыль от реализации ремонтных работ.

На балансе мебельного комбината "Интерьер" числятся вспомогательное (котельная) и обслуживающее производства.

За отчетный период прямые расходы основного и обслуживающего производств составили 205 000 руб., в том числе:

расходы основного производства по производству готовой продукции - 170 000 руб.;

расходы обслуживающего производства - 35 000 руб.

Расходы вспомогательного производства по обеспечению организации теплом составили 70 000 руб.

Бухгалтер "Интерьера" должен сделать проводки:

Дебет 20 Кредит 10 (70, 69, ...) - 170 000 руб. - учтены затраты основного производства;

Дебет 29 Кредит 10 (70, 69, ...) - 35 000 руб. - учтены затраты обслуживающего производства;

Дебет 23 Кредит 10 (70, 69, ...) - 70 000 руб. - учтены расходы вспомогательного производства.

В учетной политике комбината установлено, что расходы вспомогательного производства распределяются между отдельными производствами пропорционально прямым расходам по их содержанию.

Расходы вспомогательного производства распределятся в следующем порядке:

расходы, относящиеся к деятельности основного производства, - 58 049 руб. (170 000 : 205 000 х 70 000);

расходы, относящиеся к деятельности обслуживающего производства, - 11 951 руб. (35 000 : 205 000 х 70 000).

Бухгалтер должен сделать проводки:

Дебет 20 Кредит 23 - 58 049 руб. - списаны расходы вспомогательного производства на затраты по содержанию основного производства;

Дебет 29 Кредит 23 - 11 951 руб. - списаны расходы вспомогательного производства на затраты по содержанию обслуживающего производства.

На балансе ремонтной организации числится вспомогательное производство. Выручка от выполнения работ вспомогательным производством сторонним организациям составила 120 000 руб. (в том числе НДС - 20 000 руб.). Расходы вспомогательного производства, связанные с выполнением работ, составили 60 000 руб. Согласно учетной политике "Зенит" определяет выручку для целей налогообложения по отгрузке.

Бухгалтер "Зенита" должен сделать проводки:

Дебет 23 Кредит 10 (70, 69, ...) - 60 000 руб. - отражены расходы, связанные с выполнением работ для сторонних организаций;

Дебет 62 Кредит 90-1 - 120 000 руб. - отражена выручка от реализации работ заказчику;

Дебет 90-2 Кредит 23 - 60 000 руб. - списаны расходы вспомогательного производства, связанные с выполнением работ;

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" - 20 000 руб. - начислен НДС.

В конце месяца бухгалтер должен сделать запись:

Дебет 90-9 Кредит 99 - 40 000 руб. (120 000 - 60 000 - 20 000) - отражена прибыль от реализации работ, выполненных вспомогательным производством.

На балансе организации числятся вспомогательное и обслуживающее производства. За отчетный период прямые расходы организации составили 275 000 руб., в том числе:

- расходы основного производства - 170 000 руб.;

- расходы вспомогательного производства - 70 000 руб.;

- расходы обслуживающего производства - 35 000 руб.

Общепроизводственные расходы составили 160 000 руб.

Бухгалтер должен сделать проводки:

Дебет 20 Кредит 10 (70, 69, ...) - 170 000 руб. - учтены затраты основного производства;

Дебет 23 Кредит 10 (70, 69, ...) - 70 000 руб. - учтены затраты вспомогательного производства;

Дебет 29 Кредит 10 (70, 69, ...) - 35 000 руб. - учтены затраты обслуживающего производства;

Дебет 25 Кредит 02 (60, 70, 69, ...) - 160 000 руб. - учтены общепроизводственные расходы организации.

Учетной политикой установлено, что общепроизводственные расходы распределяются между отдельными производствами пропорционально прямым затратам на их содержание.

Общепроизводственные расходы распределятся в следующем порядке:

- относящиеся к деятельности основного производства - 98 909 руб. (170 000 : 275 000 x 160 000);

- относящиеся к деятельности вспомогательного производства - 40 727 руб. (70 000 : 275 000 x 160 000);

- относящиеся к деятельности обслуживающего производства - 20 364 руб. (35 000 : 275 000 x 160 000).

Бухгалтер должен сделать проводки:

Дебет 20 Кредит 25

- 98 909 руб. - списана доля общепроизводственных расходов на затраты по содержанию основного производства;

Дебет 23 Кредит 25

- 40 727 руб. - списана доля общепроизводственных расходов на затраты по содержанию вспомогательного производства;

Дебет 29 Кредит 25

- 20 364 руб. - списана доля общепроизводственных расходов на затраты по содержанию обслуживающего производства.

# Заключение

Акционерное общество открытого типа «Хлебозавод им. Лемисова» - одно из перспективных предприятий пищевой промышленности Астраханской области. Завод ежедневно выпускает до 11 тонн хлеба и 800 кг кондитерских изделий в обширнейшем ассортименте. Продукция завода реализуется во всех районах города, через розничные магазины, универсамы, рынки, а также отпускается прямо с завода юридическим лицам и предпринимателям по предварительным заявкам.

К сожалению, на рынке, кроме исследуемого предприятия, функционируют еще несколько подобных, выпускающих продукцию похожего ассортимента и качества. Некоторые из них имеют явные конкурентные преимущества за счет активной маркетинговой политики и лучшего качества выпускаемой продукции. Наибольшие преимущества *и* жесткой конкурентной борьбе имеют частные хлебные пекарни за счет низких издержек и, соответственно, более низкой цены на продукцию, которая по качеству нс уступает заводскому, а во многих случаях даже намного лучше.

Подобные выводы легко сделать, анализируя технике - экономические показатели деятельности завода в динамике за 3 года: объемы выпуска продукции в течение периода неуклонно падали, поскольку реализовать продукцию на рынке становилось все труднее, из-за нерентабельности продаж даже пришлось закрыть несколько собственных розничных киосков по продаже хлебобулочной продукции. Себестоимость всего выпуска уменьшилась, что само по себе не является объективным показателем, поскольку лишь показывает, что объем выпуска снизился в физическом выражении. Гораздо важнее другое - затраты на рубль товарной продукции в 2002 году составили 98, 5 копеек, то есть грубо говоря, основное производство принесло предприятию в отчетном году 1, 5 копейки дохода с единицы товарной продукции. В конечном итоге, предприятие получило в 2002 году убыток.

Не надо быть ясновидцем, чтобы определить, что положение практически катастрофическое, тем более, если учесть, какой налоговый прессинг оказывается на предприятие - юридическое лицо, независимо от того, получило ли оно прибыль в отчетном периоде или нет.

Именно немому нам хотелось бы подчеркнуть важность рациональной организации бухгалтерского учета затрат, аудита как средства контроля за включением затрат в себестоимость и анализа производственных затрат по всем направлениям с целью выявления резервов снижения себестоимости, повышения качества продукции и т.д.

Для учета затрат на производство организации, в том числе и "Хлебозавод им. Лемисова", применяют счета 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 43 "Готовая продукция", 44 "Расходы на продажу", 90 "Продажи", 97 "Расходы будущих периодов" и т.д.

Для удобства ознакомления с организацией учета затрат на исследуемом предприятии мы условно разделили все производственные затраты на материальные, трудовые и так называемые комплексные, в состав которых вошли расходы будущих периодов и резервов предстоящих расходов и платежей, расходы по обслуживанию производства и управлению, потери от брака Наибольший удельный вес в структуре себестоимости занимают материальные затраты, поэтому так важно организовать учет производственных запасов и отпуск материалов в производство таким образом, чтобы на каждом этапе производства за ними можно было легко проследить, сделать соответствующие выводы и принять оперативное управленческое решение. В подпункте рассматриваются аспекты учета материальных затрат в разрезе деятельности АООТ "Хлебозавод им Лемиова" Сырье и материалы израсходованные на производство продукции включаются в ее себестоимость прямым путем. Таким же образом поступают и с прямыми 1рудоза фатами Оставшиеся расходы по оплате труда распределяют между видами продукции косвенным путем, пропорционально фонду оплаты труда основных производственных рабочих Учет комплексных статей затрат очень обширен и применяемая на заводе методика ничем не отличается от традиционной. Большинство из этих статей нормируются государством, например, представительские расходы, расходы на рекламу, командировочные расходы и т.д. Как показала проведенная аудиторская проверка предприятие данные нормы не нарушало, затраты распределялись между видами продукции пропорционально заработной плате основных производственных рабочих.

Однако хотелось бы поподробнее остановиться на базах распределения косвенных, затрат. Согласно Отраслевой инструкции по учету, планированию и калькулированию себестоимости продукции дрожжевой, макаронной и хлебобулочной продукции, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, учитываемые на счетах 25 и 26 соответственно, должны распределяться пропорционально весу выработанной продукции. Выбранная база распределения затрат по фонду заработной платы основных производственных рабочих может искажать себестоимость отдельных видов продукции. Рассмотрим это на примере:

В январе 2000 года всего косвенных затрат по предприятию было произведено 287 тыс. руб. Для удобства расчетов будем их распределять между двумя цехами основного производства - хлебным и кондитерским. Для начала возьмем за базу распределения вес выработанной продукции. В январе общин выпуск составил 220 тыс. тонн, из них на долю продукции хлебного цеха пришлось 89 % - 195, 8 тыс. тонн, а на долю продукции кондитерского цеха 11 % - 24, 2 тыс. тонн. Тогда косвенные затраты между продукцией распределятся в той же пропорции:

по хлебному цеху: 287 тыс. руб. \* 0, 89 = 255, 43 тыс. руб.

по кондитерскому цеху: 287 тыс. руб. \* 0, 11 = 31, 57 тыс. руб.

Теперь распределим затраты в соответствии с основной заработной платой производственных рабочих. В январе в хлебном цехе она составила 21, 47 тыс. руб. (72, 3%), а в кондитерском - 8, 23 тыс. руб. (27, 7%). Тогда косвенные расходы распределятся между продукцией двух цехов следующим образом:

по хлебному цеху 287 тыс. руб. \* 0, 723 = 207. 5 тыс. руб.

по кондитерскому цеху: 287 тыс. руб. \* 0, 277 = 79, 49 тыс. руб.

Как видим, распределение по базе - "вес выработанной продукции" предполагает отнести на продукцию хлебною цеха больше косвенных затрат и меньше на продукцию кондитерского, чем при базе распределения "зарплата основных производственных рабочих". Считаем, что использование второй базы распределения оправдано, поскольку продукция кондитерского цеха традиционно более дорогая и покупатели обычно не обращают внимания на то, сколько стоит понравившийся им торт. Если они действительно в нем нуждаются, то купят его даже за дорогую цену. В то время как хлеб, количество которого вокруг огромно, и покупатель может выбрать по цене, по качеству, по марке, то хлебозаводу следует обратить особое внимание на цену средней буханки хлеба. Разброс цен небольшой, и чем меньше она будет у продукции хлебозавода, тем больше покупателей она к себе привлечет. Таким образом политика отнесения на продукцию кондитерского цеха большей части косвенных затрат, чем это могло бы быть при выборе другой базы распределения, себя оправдывает.

# Список литературы

1. Федеральный Закон РФ " О бухгалтерском учете" от 21.11 1996 г. № 129 - ФЗ.

2. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ (утверждено приказом Минфина РФ от 26.12. 1994 №170).

3. Положение 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 № 552 от 05.08.1992 года с изменениями и дополнениями № 661 от 01.07.1995 года и № 1133 от 20.11.1995 года).

4. План счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности предприятия и Инструкция по его применению (утверждены Приказом Минфина СССР от 01.11.1991г. № 56 и рекомендованы для применения на территории РФ письмом Министерства Экономики и Министерством Финансов РСФСР от 19.12.1991г. № 18-5 с последующими изменениями и дополнениями от 28.12.1994г. № 173, 28.07.1995 г. №81 и 31.10.2000 г. №94н)

5. Гражданский Кодекс РФ. - Части 1,2- 1994,1996 г.г.

6. Налоговый Кодекс РФ. - Части 1,2-1998, 2000 г.г.

7. Абрютина М.С. , Грачев А.В. Анализ финансово - экономической деятельности предприятия: Учебно - практическое пособие. - М.: Дело и Сервис, 2000 - 256с.

8. Аксененко А.Ф., Шеремет А.Д. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции. -М.: МГУ, 1984.-168с.

9. Алборов Р А Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие. -М.: Дело и Сервис, 2000 - 347с.

10. Андреев В.Д. и др. Практикум по аудиту: Учебное пособие для студентов вузов. - М.: Финансы и статистика, 2000 - 212с.

11. Анализ хозяйственной деятельности: Учебник для экон. спец. вузов / Под ред. Дьячкова М.Ф, Маргулиса А.Ш , Белобородовой В.А. - М.: Финансы и статистика, 1998 - 352с.

12. Анализ эффективности хозяйственной деятельности промышленных объединений и предприятий: Справ пособие / Под ред. Ермолович Л.Л, Ермолович Е.И., Войткевич Е.И. Мн: Высшая школа, 1988. - 496с.

13.Аудит: Учеб. пособие для вузов / Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М, Ремизов Н.А. - М.: Изд-во ФБК Пресс, 1999 -356с.

14 Аудит: Учебник для студ. вузов / Подольский В.И„ Поляк Г.Б., Савин А.А. и др. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. - 478с.

15.Бабаева З.Д., Терехова В.А. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. - М.: - Финансы и статистика., 1998. - 345с.

16.Балт Гордон Дж Практическое руководство по управлению сбытом.; Пер. с англ. - М: -Экономика, 1991.-270с.

17. Банк В.Р. Российский и западный учет. Единство, различия и адаптация: Учебное пособие -Астрахань.: 000 "ЦНТЭП", 1999 год. - 190с.

18.Банк В.Р. Система бухгалтерского учета в России: переход к международным стандартам. - Астрахань: Изд-во АГТУ, 2000. - 102с.

19 Безруких П.С. Бухгалтерский учет. - М..: - Бухгалтерский учет, 1996. - 576с.

20.Богатки А.И. Основы экономического анализа хозяйствующего субъекта. - М.: Финансы и статистка, 2000. - 206с.

21 .Бухгалтерский учет: Учебник. / Ларионов А.Д. и др. - М.: - Гроссбух: Проспект, 1999. - 490с.

22. Бухгалтерский учет/Козлова Е.Н., Парашутин И.С. - М.:. - Финансы и статистика, 1998. - 389с.

23. Бухгалтерский учет и аудит: Практ. пособие с комментариями / Громов В.Г., Громова М.Б. -СПб.: -Дели, 1997.- 187с.

24.Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебное пособие. - М.:. - Инфра-М, 1998. - 456с.

25.. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. - М.:. - Финансы и статистика, 2000 -560с.

26. Кондраков Н.П. Эккаутинг для менеджеров. Бухгалтерский учет и финансово - экономический анализ: Учеб. пособие. - М.: Дело, 1998. - 598с.

27.Любушин Н.П. и др. Анализ финансово -экономической деятельности предприятия: Учеб пособие для студ. вузов. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. - 578с.

28. Маркин Ю.П. Анализ внутрипроизводственных резервов. - М.:. - Финансы и статистика, 1998. -160с.

29. Медведев А.Н. Анализ бухгалтерских ошибок. - М.: Главбух, 2000. - 324с.

30. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие для студ. вузов - Минск: 000 "Новое знание", 2000. - 686с.

31. Пол Фридман Аудит: контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции - М - Аудит:Юнити, 1994. - 360с.

32.Стратегическое управление затратами. Новые методы увеличения конкурентоспособности/ Дж. Шанк, В. Говиндараджан. - Спб.: - Бизнес-Микро, 1999. - 870с.

33. У чет коммерческих расходов и расходов непроизводственного характера: виды расходов, особенности учета / Абашина А.А., Симонова М.Н. - ML - Филинъ, 1997. - 245с.

34.Вартанян А.А. Комплексная информационная система и технология управления // Бухгалтерский учет. - № 6, 1999 г

35. Голованов А.А. Учет коммерческих расходов на предприятиях АПК // Бухгалтерский учет. -№ 11, 1999г.

36.Линкина Б.В., Халевинская Е.Д. Лудит затрат на производство // Аудит и финансовый анализ. -№6,2001 г.

37.Луговой А.В. Учет общехозяйственных расходов // Бухгалтерский учет. - № 4, 2000 г.

38.Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Учет труда и заработной платы // Бухгалтерский учет. - № 1 -6, 2000 г.

39.Новиченко П.П. - Система нормативного учета и контроля издержек производства // Бухгалтерский учет. - № 10, 1999 год.

40.Рыкова И.В. Порядок отнесения на себестоимость продукции управленческих и коммерческих расходов // Бухгалтерский учет. - № 19, 2000 г.

41. Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А.. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования - Ан-Пресс, 2001 г. Часть 2: Элементы финансовой отчетности, раскрытие и представление информации

42. Распределение прямых расходов для исчисления облагаемой прибыли (В.И Макарова, "Главбух", N 13, июль 2003 г.)

43. Распределение прямых расходов для исчисления облагаемой прибыли (В.И Макарова, "Главбух", N 13, июль 2003 г.)

1. Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А.. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования - Ан-Пресс, 2001 г. Часть 2: Элементы финансовой отчетности, раскрытие и представление информации [↑](#footnote-ref-1)
2. Учет расходов, включаемых в себестоимость продукции (И.П. Василевич, "Бухгалтерский учет", N 8, апрель 2002 г.) [↑](#footnote-ref-2)
3. Новиков Д.Ю. Расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет. - "Бератор-Пресс", 2002 г. [↑](#footnote-ref-3)