Содержание

[Введение 3](#_Toc274229429)

[Глава 1. Теоретические основы организации управленческого учета на предприятии 6](#_Toc274229430)

[1.1 Понятие и сущность управленческого учета 6](#_Toc274229431)

[1.2 Место управленческого учета в системе управления предприятием 9](#_Toc274229432)

[1.3 Этапы внедрения управленческого учета 12](#_Toc274229433)

[1.4 Нормативно-правовое регулирование управленческого учёта 14](#_Toc274229434)

[ГЛАВА 2. Организация управленческого учета на примере ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» 19](#_Toc274229435)

[2.1 экономическая характеристика ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» 19](#_Toc274229436)

[2.2 Организация управленческого учета на предприятии 26](#_Toc274229437)

[2.3 Организация учета производственных затрат 28](#_Toc274229438)

[2.4 учет прямых и косвенных затрат в ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» 30](#_Toc274229439)

[2.5 Калькулирование себестоимости продукции предприятия 33](#_Toc274229440)

[2.6 формированиЕ управленческой отчетности 45](#_Toc274229450)

[2.7 Расчет и анализ точки безубыточности в ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» 47](#_Toc274229451)

[2.8 Совершенствование и развитие системы управленческого учета на предприятии 48](#_Toc274229452)

[Заключение 51](#_Toc274229453)

[Список использованной литературы 55](#_Toc274229454)

[ПРиложения](#_Toc274229455)

## Введение

Актуальность темы исследования определяется тем, что в организациях резко возросла потребность в сочетании бухгалтерской и нефинансовой информации, необходимой для принятия управленческих решений. Данные бухгалтерской отчетности, традиционно используемые при анализе объектов управления и принятии решений, перестали быть исчерпывающими с точки зрения полноты информации в силу усложнившихся объектов управления и расширения числа неэкономических факторов, влияющих совместно с нефинансовыми факторами на среду функционирования организаций.

В связи с этим на практике интерес к управленческому учету возрос, поскольку он служит необходимым инструментом управления современными организациями, позволяющим повысить их конкурентоспособность, прибыль и контролировать хозяйственные риски. Однако число организаций, использующих управленческий учет в качестве инструмента менеджмента, крайне мало из-за слабой научной разработанности данной проблемы, высокой скорости перемен в сфере рыночных преобразований и неготовности руководителей реагировать на них путем применения адекватных механизмов управления.

Вместе с тем в экономически развитых странах управленческий учет используется весьма активно. Стали реальностью новые технологии, объединяющие нефинансовые информационные потоки управленческой направленности с бухгалтерскими данными. Процессы трансформации традиционного учета в управленческий учет охватывают всю иерархическую вертикаль в экономике. Его модернизацией занимаются как отдельные фирмы, так и образуемые ими финансово-промышленные группы, международные объединения.

Отсутствие научно обоснованной стратегии формирования и развития управленческого учета как функции менеджмента в нашей стране негативно сказывается на социально-экономических результатах функционирования современных организаций. Оно усиливает отставание России от экономически развитых стран, активно использующих новые формы организации управленческой деятельности, включая управленческий учет, расширяющий информационную базу принятия решений за счет нефинансовых показателей.

Весьма значим в настоящее время анализ предпосылок, приоритетных процессов, складывающихся тенденций в развитии управленческого учета. Формирование управленческого учета как функции менеджмента современной организации обусловливает необходимость оценки состояния коммуникаций и других элементов инфраструктуры, на которых он базируется. Без адекватной системы информационного обеспечения менеджмента организации принимать эффективные решения, соответствующие реальным рыночным условиям и действующим государственным регуляторам функционирования рынка, невозможно.

Требует внимания практика организации управленческого учета, повышающего результативность менеджмента. Решение данных проблем, как в теории, так и на практике является весьма актуальной задачей.

Цель работы состоит в изучении организации управленческого учета на предприятии, а также направлений его дальнейшего совершенствования.

Эта общая цель достигается путем решения следующих конкретных задач:

* изучить теоретические основы организации управленческого учета на предприятии;
* рассмотреть организацию управленческого учета на примере ОАО «Чебоксарский агрегатный завод».

Объектом исследования является ОАО «Чебоксарский агрегатный завод».

Предметом исследования выступают экономические и связанные с ними управленческие отношения, возникающие в процессе использования управленческого учета в современной организации.

Рассматриваемой теме посвящены многие отечественные и зарубежные публикации. Вместе с тем изучение и поиск решения проблем формирования и развития управленческого учета в современной организации в условиях России находится на стадии своего становления.

В нашей стране общим методологическим проблемам формирования и развития управления посвящены труды профессоров В. Афанасьева, Ю.   
Дулыцикова, С. Мельникова, С. Овчинникова, В. Орешина, С. Пирогова, М. Попова, А. Синягова, А. Селезнева, С. Хорзова и др.

Среди западных ученых данной проблемой занимались Вил Р., Гернон X., Гилл Э., Друри К., Коттер Р., Минк Г., Мюллер Г., Палий В., Рид Э. И др.

Теоретической и методологической базой исследования служат достижения научной мысли отечественных и зарубежных ученых, классиков теорий общественного развития, экономики; прикладные работы по данной проблеме; программы, концепции, нормативные и другие материалы, касающиеся управленческого учета.

В работе использована литература таких авторов как: Егорова Л. И., Николаева С.А., Волошин Д.А., Ивашкевич В.Б. и др.

В работе применяются методы статистической обработки информации, экономического анализа.

Логика и цель исследования определяют структуру работы. Она состоит из введения, двух глав, заключения и списка использованной литературы.

## Глава 1. Теоретические основы организации управленческого учета на предприятии

## 1.1 Понятие и сущность управленческого учета

Управленческий учет представляет собой систему экономической информации о затратах и доходах по отдельным объектам управления, представленной в различных аналитических группировках по установленным признакам. Это позволяет выявить влияние факторов на затраты, объемы производства, объемы продаж, прибыль и воздействовать на них в целях получения высоких экономических результатов.[[1]](#footnote-1)

Объектами учета затрат в системе управленческого учета являются статьи и экономические элементы затрат, структурные подразделения (места возникновения затрат; центры затрат - наиболее важные для управления группировки затрат; носители затрат - виды выпускаемой продукции, работ и услуг).

В системе управленческого учета организуются отдельные направления, призванные выполнять функции контроля. Это оперативный контроль по всем объектам учета затрат, структурным подразделениям, ответственным лицам; текущий контроль за использованием в производстве ресурсов, полнотой отражения факторов хозяйственной жизни, правильности отнесения затрат по объектам учета затрат и носителям затрат, а также осуществление последующего контроля и аудита системы внутреннего контроля.

Основные отличия финансового (бухгалтерского) учета и управленческого учета заключаются в следующем:

Цели управленческого учета: планирование; определение затрат и контроль; принятие решения. Цели финансового учета: ведение учета в соответствии с четко определенными требованиями и стандартами; составление отчетов для внешних пользователей; предоставление данных, необходимых для собственной администрации.

Пользователи финансовых отчетов могут быть как внутренними, так и внешними. Финансовые отчеты открыты к публикации и больше ориентированы на внешних пользователей. Управленческие отчеты составляются, прежде всего, для пользования внутри предприятия. Они недоступны для внешних пользователей и представляют коммерческую тайну фирмы (сметы расходов и доходов, калькуляция себестоимости продукции, планы капитальных вложений и т.д.).[[2]](#footnote-2)

Финансовая отчетность составляется в денежном выражении (стоимостной оценке), она включает конечные остатки по всем счетам. Хозяйственные операции отражаются по системе двойной записи. Для регистрации управленческой информации может использоваться любая система, осуществляющая сбор и анализ информации.

Свобода выбора. Финансовый учет базируется на четких стандартах и принципах, определяющих регистрацию, оценку и отражение хозяйственных операций. Критерий управленческого учета - полезность для принятия обоснованных управленческих решений.

Единицы измерений. Для финансовых отчетов информация измеряется в денежных единицах на момент совершения операции. Для принятия управленческих решений часто применяется прогнозируемая величина денежной единицы ("будущий доллар"), так как необходимо оценить величину будущих операций. Также применяются такие измерители, как человеко-часы, машино-часы, единицы готовой продукции и прочие натуральные показатели.

Основные объекты учета. В финансовом учете суммируются данные по предприятию (хозяйственной единице) в целом. Управленческий учет обычно включает в себя информацию о деятельности отдельных подразделений предприятия, отделов, цехов, рабочих мест. Объектом учета может также выступать отдельная управленческая задача.

Частота составления отчетности. Финансовые отчеты составляют регулярно, периодичность отчетности - основной принцип финансового учета. В управленческом учете отчеты могут составляться ежемесячно, ежеквартально и т.д., но строгой периодичности нет.

Степень надежности. Финансовая информация отражает операции, которые уже завершены, и носит объективный характер. Управленческий учет в большей мере имеет дело с операциями, относящимися к будущему времени, поэтому и информация носит вероятностный, субъективный характер.

Обязательность ведения учета. Финансовый учет обязаны вести все предприятия независимо от формы собственности и формы организации бизнеса. Управленческий учет - внутреннее дело самого предприятия.

Указанные отличия финансового (бухгалтерского) и управленческого учета не означают, что эти подсистемы существуют независимо друг от друга.

Цель управленческого учета - помочь управляющим в принятии эффективных управленческих решений - реализуется в его задачах, перечисленных ниже:

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

Методы, используемые в управленческом учете, весьма разнообразны, поскольку он объединяет методы многих дисциплин: учета (оперативного, бухгалтерского, статистического), анализа, стратегического и оперативного планирования и управления, экономики предприятия, статистики, математики и т.д.

Рассматривая роль управленческого учета в деятельности предприятия, следует отметить, что исторически он часто имел второстепенное значение относительно финансового учета, а во многих организациях он и теперь все еще немногим более чем побочный продукт процесса составления финансовой отчетности. Однако рост масштабов бизнеса, изменения в технологиях, а также повышение образовательного уровня менеджеров за последние десятилетия активизировали развитие управленческого учета, привели к широкому признанию его как области исследования, отличной от финансового учета. В будущем можно ожидать еще большего возрастания этой роли.

## 1.2 Место управленческого учета в системе управления предприятием

Система управления предприятием, как и любая другая система управления, может быть представлена в виде совокупности субъекта управления, объекта управления и их взаимосвязей. Субъект управления вырабатывает управляющее воздействие в виде команд, сигналов, которые передаются объекту управления. Объект управления воспринимает управляющее воздействие и действует в соответствии с переданным ему управляющим сигналом. О том, что объект принял управляющее воздействие и отреагировал на него, субъект управления узнает с помощью обратной связи. Можно изобразить систему управления в виде схемы (рис. 1.).[[4]](#footnote-4)

┌───────────┐ ┌───────────┐

│ Субъект │ Управляющее воздействие │ Объект │

│управления ├──────────────────────────────►┤ управения │

└─────┬─────┘ └─────┬─────┘

▲ │

└───────────────────────────────────────────┘

Обратная связь

Рис. 1. Общая схема управления

Субъектом управления в системе управления предприятия выступают руководители, менеджеры всех уровней управления, наделенные определенными полномочиями по принятию решений. Объекты управления - различные ресурсы компании - работники, средства и предметы труда, научно-технический и информационный потенциал предприятия. Основными объектами управления в системе управленческого учета являются доходы и расходы, а также центры ответственности предприятия.

Управленческие воздействия реализуются с помощью основных функций управления, взаимосвязь и взаимодействие которых образуют замкнутый повторяющийся цикл управления: ... Анализ ... Планирование ... Организация ... Учет ... Контроль ... Регулирование ... Анализ.

Функция принятия решений в рассматриваемом цикле управления не выделена, поскольку она является связующей управленческой функцией, то есть подразумевается ее присутствие на всех этапах управленческого цикла. Место управленческого учета проявляется на стадии подготовки и принятия управленческих решений, таким образом, управленческий учет задействован во всех функциях управления.

Задачи управленческого учета предъявляют повышенные требования к квалификации и кругу должностных обязанностей специалиста по управленческому учету.

Как правило, к функциям специалиста по управленческому учету относят следующие обязанности:

* координация целей и планов подразделений и предприятия в целом;
* содействие руководству в достижении поставленных целей;
* организация работы по созданию и ведению системы управленческого учета;
* бесперебойное осуществление процессов планирования и контроля экономических результатов деятельности предприятия;
* обеспечение прозрачности в отношении затрат и результатов по предприятию в целом, а также по отдельным подразделениям и продуктам;
* создание методической и инструментальной базы по управлению рентабельностью и ликвидностью предприятия;
* разработка материалов для принятия управленческих решений и представление их руководству предприятия;
* консультирование руководителей по вопросам выбора наиболее эффективных вариантов действий, помощь в управлении затратами и результатами.

Эти функции показывают, какую важную роль играет специалист по управленческому учету в принятии управленческих решений.

Ответственная роль предполагает наделение специалиста по управленческому учету определенными специфическими правами, например:

* доступ ко всей информации, в том числе и к информации конфиденциального характера;
* право подготовки своего особого мнения с аналитически обоснованными оговорками;
* право отсрочки принятия решения с целью профессиональной его подготовки.

Поскольку специалист по управленческому учету имеет широкий спектр обязанностей и специальные права, при назначении на данную должность предъявляются достаточно высокие требования к теоретической подготовке и практическим навыкам в области управленческого учета.[[5]](#footnote-5)

Итак, управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

## 1.3 Этапы внедрения управленческого учета

Внедрение системы управленческого учета является достаточно сложным и продолжительным процессом, состоящим из нескольких последовательных этапов:

* описание существующей информационной (бухгалтерской) системы организации;
* определение требований к необходимой управленческой информации;
* построение формализованной системы, способной обеспечить управленческий персонал различного уровня необходимой управленческой информацией;
* построение системы управленческой отчетности;
* построение системы бюджетирования.

Первый этап характерен для организаций, существующих довольно продолжительное время. Задачами этапа являются описание и анализ существующей информационной системы организации, по преимуществу системы производственного бухгалтерского учета. Результатом являются схемы организационно-управленческой структуры, информационных потоков организации, описание системы финансового и производственного учета. На этом этапе должны быть определены особенности и недостатки организации существующей системы.[[6]](#footnote-6)

На втором этапе определяется качественный и количественный состав информации, требуемый для эффективного управления организацией. Здесь выявляются пробелы существующей информационной системы, выясняются причины этого, оценивается объем изменений в системе управления. Именно на этом этапе принимается решение о целесообразности дальнейшего внедрения.

На третьем этапе должна быть сформирована соответствующая формализованная система, способная собирать, обрабатывать и представлять соответствующую потребностям управляющих информацию. Здесь выделяются центры ответственности - сегменты внутри организации, во главе которых стоят ответственные лица, принимающие решения.

Четвертый этап характеризуется построением системы управленческой отчетности. Управленческая отчетность представляет собой совокупность отчетов и сводок, лицевых счетов и т.д., составляемых центрами ответственности, включающих как сопряженную информацию с производственным учетом, так и другую необходимую для управленцев (менеджеров) информацию с любым заданным уровнем детализации. При построении такой системы необходимо иметь в виду, что определенная отчетность может быть не обусловлена никакими юридическими нормами, часто составляется в реальном масштабе времени или на краткий срок. На данном этапе назначаются ответственные лица за формирование отчетности, создаются формы отчетности, устанавливаются периодичность их составления и представления, графики движения отчетности.

Заключительный этап - постановка системы бюджетирования. В данном случае система бюджетирования во многом основывается на системе управленческой отчетности. Но, если система управленческой отчетности в значительной степени оперирует текущей фактической информацией, то бюджетирование используется для планирования, контроля и анализа отклонений.[[7]](#footnote-7)

## 1.4 Нормативно-правовое регулирование управленческого учёта

Коренные изменения в методологии учета, планирования и контроля, происходящие в современной практике управления предприятиями, потребовали и качественно новых подходов к нормативно-правовому регулированию, трансформации системы и правил ведения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Опыт многих развитых стран показывает, что затраты на производство служат объектом изучения управленческого учета, поэтому все новые тенденции в учете и управлении затратами связывают с постановкой на предприятиях системы управленческого учета, в рамках которого производится интеграция учетных, аналитических, плановых и контрольных функций внутренней информационной инфраструктуры предприятия.

Актуальность проблем внедрения управленческого учета, изменений к подходам по формированию и учету затрат подчеркивает и то, что в рамках Министерства экономического развития и торговли создан Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета, которым были разработаны «Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета», а в рамках Министерства финансов разработан и предложен к обсуждению проект Методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг.

Традиционно в нашей стране сложилась жестко регламентированная система бухгалтерского учета, при которой процедуры ведения учета детализированы и закреплены в нормативных и инструктивных документах.

Поэтому отсутствие такой нормативной базы по постановке управленческого учета, методологии калькулирования и бюджетирования затруднили работу специалистов учетно-аналитических служб производственных предприятий. Еще одной проблемой стал развал существовавшей ранее системы разработки и апробации научно-исследовательских изысканий, проводимых в рамках отраслевых научно-исследовательских институтов. Инструкции по калькулированию себестоимости продукции, до сих пор действующие в отраслях производственной сферы, разрабатывались научными сотрудниками отраслевых НИИ, в которых были сосредоточены лучшие специалисты, хорошо знающие технологические и организационные особенности отрасли, владеющие методологией и инструментарием калькулирования.

Структурные изменения, произошедшие в органах исполнительной власти, привели к перераспределению функций министерств и передаче части функций саморегулируемым организациям, поэтому задача подготовки методических указаний и разъяснений по учету затрат на производство продукции (работ, услуг) теперь ложится на саморегулируемые организации, аккредитованные государством профессиональные объединения бухгалтеров и аудиторов.

Институт профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России активно подключился к разработке проектов нормативных документов, и в настоящее время на сайте ИПБ России выставлено несколько проектов, в том числе и проект Методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг.

Рассматриваемый проект нормативного регулирования учета затрат гармонично включил в себя как множество положений и норм из ранее действовавшей теории и практики калькулирования и учета, так и новых направлений и тенденций развития бухгалтерского учета.

Предложенный проект структурно состоит из шести частей, включающих общие положения, состав и классификацию затрат, характеристику методов учета затрат, порядок организации сводного учета затрат и учет по экономическим элементам.

В проекте впервые в практике нормативного регулирования учета затрат обозначена четкая взаимосвязь функций управления и учета, характерная для системы управленческого учета. Так, целью ведения учета затрат, поставленной в проекте, является формирование информационно-аналитической базы управления производственной деятельностью организации для экономически обоснованного прогнозирования и достижения иных целей управления организацией. При этом информационная база должна включать информацию, необходимую для выявления финансовых результатов от обычной деятельности организации за отчетный период, а также принятия решений по управлению затратами, определения себестоимости готовой продукции (по видам, группам, единицам изделия), данные для оценки и анализа выполнения плановых показателей, для определения экономической эффективности организационно-технических мероприятий по развитию и совершенствованию производства.

В соответствии с п. 10 ПБУ 10/99 «Расходы организации» в проекте установлены правила учета затрат на производство продукции в разрезе экономических элементов и статей затрат, а также исчисления себестоимости продукции. В разделе II проекта дано определение затратам, установлен состав затрат с выделением следующих видов: затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг; затраты на управление производством и организацией в целом; затраты на продажу.

Раздел III содержит классификацию затрат в зависимости от поставленных целей – планирование, учет, калькулирование, анализ, а также типовую номенклатуру статей калькуляции с характеристикой затрат по каждой статье. Нашли отражение особенности учета таких расходов, как на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, расходы, связанные с многократным использованием в производстве средств труда, обеспечивающих условия для выполнения специфических технологических операций (специальная оснастка).

Раздел IV содержит классификацию методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

В зависимости от особенностей технологии и характера производства, разнообразия производимой продукции выделяется три метода – простой (попроцессный), попередельный и позаказный, в зависимости от оперативности учета и контроля затрат – нормативный метод учета затрат. В целях правильного определения остатков незавершенного производства для учета движения полуфабрикатов может быть применен подетальный или подетально-операционный метод учета.

Раздел V посвящен порядку организации сводного учета затрат на производство, а VI – учету затрат по экономическим элементам.

Однако, на наш взгляд, не все вопросы были решены в предложенном проекте, кроме того ориентация на ранее действовавшую практику учета затрат и калькулирования себестоимости не позволила применить широкий спектр новых разновариантных методик.

Так, отождествление методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости ограничило число методов, предложенных в проекте, четырьмя, которые применялись ранее при плановой экономике, несмотря на то что современная теория и практика управленческого учета располагает значительным количеством современных методов. Для полноты включения затрат в себестоимость продукции выделяют учет полной и неполной себестоимости. Кроме того, известны множество приемов стратегического учета и анализа, позволяющих решать отдельные задачи учета затрат для достижения различных целей организации, таких как функциональный учет затрат (ABC), система «таргет-костинг» (ТС), стратегическое управление затратами (SCM) и т.д. Российскими учеными рассмотрены достоинства и недостатки этих методов и произведена их адаптация к отечественной системе учета. Так, К.В. Щиборщ[[8]](#footnote-8) предложил комплексный нормативный метод учета «стандарт-директ-костинг», В.Б. Ивашкевич[[9]](#footnote-9) – операционно-ориентированный АВС-метод, позволяющий производить учет затрат не только в разрезе видов продукции, но и групп поставщиков и каналов продаж.

В п. 7 общих положений предложено сокращать состав косвенных расходов по мере внедрения технически обоснованных методов нормирования затрат и совершенствования способов учета и калькулирования и увеличивать состав прямых расходов. Практика применения управленческого учета в зарубежных странах показывает, что наиболее перспективны не искусственный перевод затрат из косвенных в прямые, а совершенствование методологии распределения затрат, например применение метода однородных секций.[[10]](#footnote-10)

# ГЛАВА 2. Организация управленческого учета на примере ОАО «Чебоксарский агрегатный завод»

# 2.1 экономическая характеристика ОАО «Чебоксарский агрегатный завод»

ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» является производственным предприятием, выпускающим продукцию, как промышленного назначения, так и продукцию для потребительского рынка. ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» является одним из крупнейших предприятий тракторостроительной отрасли России, лидирующим в производстве запасных частей к ходовым системам тракторной техники, почти все инновации, разработанные в России для ходовых систем, осваиваются в первую очередь на ОАО «Чебоксарский агрегатный завод». Ежегодно выпускается товарной продукции на сумму свыше 5 млрд. руб. Производственные площади предприятия составляют – 80 га.

Организационную и производственную структуру ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» представим в приложении 1.

На ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» действует отделенческая структура управления (по производственным отделениям, дивизиональная) (Приложение 1). Эта структура использует элементы программно-целевого управления. На руководителя производственных отделений возлагается ответственность за осуществление функции производственного планирования и контроля, в частности: определение основных показателей плана с учетом тенденций в изменении спроса на выпускаемую продукцию, определение уровня издержек производства и реализации; составление рекомендаций вышестоящим руководителям относительно возможностей расширения сбыта продукции, совершенствования системы сбыта; за координацию деятельности функциональных служб.

Финансовая устойчивость формируется в процессе всей хо­зяйственной деятельности организации и является отражением стабильного превышения доходов над расходами. Она обеспе­чивает свободное маневрирование денежными средствами пред­приятия и способствует бесперебойному процессу продажи то­варов.

Таблица 1

Определение типа финансовой ситуации в ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» за 2007-2009 гг.

(тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Отклонение (+,-) | |
| 2007 | 2008 | 2009 |
| 2008 г. от  2007 г. | 2009 г. от  2008 г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Источники собственных средств (с. 490) | 2805344 | 3256884 | 2757216 | 451540 | -499668 |
| 2. Внеоборотные активы (с. 190) | 2408915 | 2446048 | 3099839 | 37133 | 653791 |
| 3. Наличие собственных оборотных средств (стр. 1 - стр. 2) | 396429 | 810836 | -342623 | 414407 | -1153459 |
| 4. Долгосрочные обязательства (с. 590) | 763244 | 1779529 | 1015021 | 1016285 | -764508 |
| 5. Наличие собственных оборотных средств и долгосрочных заемных источников формирования запасов (стр. 3 + стр. 4) | 1159673 | 2590365 | 672398 | 1430692 | -1917967 |
| 6. Краткосрочные кредиты и займы (с. 610) | 1055464 | 2966406 | 4306298 | 1910942 | 1339892 |
| 7. Общая величина основных источников (стр. 5 *+* стр. 6) | 2215137 | 5556771 | 4978696 | 3341634 | -578075 |
| 8. Общая величина запасов (с. 210 + с. 220) | 988412 | 1320837 | 710362 | 332425 | -610475 |
| 9. Излишек (+) или недостаток (-) собственных оборотных средств для формирования запасов (стр. 3 - стр. 8) | -591983 | -510001 | -1052985 | 81982 | -542984 |
| 10. Излишек (+) или недостаток (-) собственных оборотных средств и долгосрочных заемных источников для формиро­вания запасов (стр. 5 - стр. 8) | 171261 | 1269528 | -37964 | 1098267 | -1307492 |
| 11. Излишек (+) или недостаток (-) основных источников формирования запасов (стр. 7 - стр. 8) | 1226725 | 4235934 | 4268334 | 3009209 | 32400 |
| 12. Трехкомпонентный показатель типа финансовой ситуа­ции [1 (стр. 9); 2 (стр. 10); 3 (стр. 11)] | S={0;1;1} | S={0;1;1} | S={0;0;1} | - | - |
| 13. Кредиторская задолженность за запасы (с. 621) | 464377 | 1087339 | 567224 | 622962 | -520115 |

Окончание таблицы 1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 14. Общая величина основных источников формирования запасов плюс кредиторская задолженность (стр. 7 + стр. 13) | 2679514 | 6644110 | 5545920 | 3964596 | -1098190 |
| 15. Излишек (+) или недостаток (-) общей величины основ­ных источников и кредиторской задолженности для форми­рования запасов (стр. 14 - стр. 8) | 1691102 | 5323273 | 4835558 | 3632171 | -487715 |

По данным табл. 1 можно определить не только тип фи­нансовой устойчивости, но и выявить источники формирования запасов, которые оказали на него наибольшее воздействие. Судя по трехкомпонентному показателю типа финансовой ситуации, для предприятия в 2007-2008 гг. на предприятии наблюдается нормальная финансовая устойчивость: S={0;1;1}. Это говорит о том, что в этот период ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» оптимально использовало собственные и кредит­ные ресурсы.

В 2009 г. характерно неустойчивое финансовое положение характеризуется нарушением платежеспособности. Предприятие вынуждено привлекать дополнительные источники покрытия запасов и за­трат, не являющиеся в известном смысле «нормальными», т. е. обоснованными. Это, например, временно свободные средства резервного капитала, фондов накопления и потребления, креди­ты банка на временное пополнение оборотных средств и т. д.

Для характеристики финансовой устойчивости разработано множество относительных показателей финансовой устойчиво­сти. Наиболее приемлемыми для машиностроительных предприятий являют­ся следующие (табл. 2).

По данным табл. 2 можно сделать следующие выводы:

Коэффициент автономии характеризует независимость предприятия от заемных источников. Нормальное минимальное значение коэффициента автономии оценивается в 2007 г. на уровне 0,53. Оно означает, что все обязательства ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» могут быть покрыты его собственны­ми средствами. Соблюдение норматива важно для самого пред­приятия и для его кредиторов.

Таблица 2

Коэффициенты финансовой устойчивости в ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» за 2007-2009 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Отклонение (+,-) | |
| 2007 | 2008 | 2009 |
| 2008 г.  от  2007 г. | 2009 г.  от  2008 г. |
| 1. Коэффициент автономии | 0,53 | 0,35 | 0,31 | -0,18 | -0,04 |
| 2. Коэффициент обеспеченности собственными средствами | 0,02 | 0,52 | 0,53 | 0,51 | 0,01 |
| 3. Коэффициент обеспеченности запасов собственными оборотными средствами | 0,05 | 2,74 | 4,42 | 2,68 | 1,69 |
| 4. Коэффициент маневренности | 0,02 | 1,10 | 1,13 | 1,08 | 0,03 |
| 5. Коэффициент соотношения мобильных и иммобилизо­ванных средств | 1,19 | 2,80 | 1,89 | 1,61 | -0,91 |
| 6. Коэффициент отношения собственного капитала и краткосрочной задолженности | 1,65 | 0,76 | 0,53 | -0,89 | -0,23 |
| 7. Коэффициент финансовой независимости | 1,88 | 2,85 | 3,25 | 0,98 | 0,40 |
| 8. Коэффициент финансирования | 1,57 | 0,69 | 0,52 | -0,88 | -0,17 |

Снижение коэффициента автономии в 2008-2009 гг. свидетельствует о снижении финансовой независи­мости предприятия, повышении риска финансовых затруднений в последующие периоды, что с позиций кредиторов снижает га­рантии погашения предприятием своих обязательств.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами в 2007-2008 гг. характеризует обеспеченность всех оборотных активов предприятия собственными оборотными средствами, необходи­мую для его финансовой устойчивости. Фактическое значение коэффициента в 2008 г. — 0,52, в 2009 г. – 0,53.

Коэффициент обеспеченности запасов собственными оборотными средствами в 2007-2009 гг. не соответствует нормативному значению 0,6—0,8 - материальные запасы не покрыты собственными оборотными средствами и нуждаются в при­влечении заемных.

Коэффициент соотношения мобильных и иммобилизо­ванных средств в 2009 г. показал снижение на 0,92 п. В 2009 г. 1,89 руб. внеоборотных средств приходилось на 1 рубль оборотных активов, что является отрицательным моментом.

Коэффициент маневренности показал, что у предприятия в 2008-2009 гг. достаточно мобильных средств, позволяющие относительно свободно маневрировать этими средствами.

Коэффициент отношения собственного капитала и краткосрочной задолженности характеризует соотношение собственных источников формирования имущества и краткосрочных обязательств, в 2008-2009 гг. данный коэффициент показал снижение доли собственного капитала.

Коэффициент финансовой независимости является обратным коэффициенту автономии (финан­совой независимости).

Рост данного показателя в 2008-2009 гг. означало, что ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» могло финансировать свою деятельность без привлечения заемных средств.

Коэффициент финансирования показал, какая часть активов финансируется за счет собственных источников, в 2008-2009 гг. произошло значительное его снижение.

В целом можно от­метить: на предприятии в 2008-2009 гг. наблюдается неустойчивое финансовое положение.

Анализ ликвидности баланса оформляется в виде табл. 3.

Таблица 3

Анализ ликвидности баланса в ОАО «Чебоксарский агрегатный завод»

за 2007-2009 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Актив | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. | Пассив | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. |
| А1 | 347931 | 3378307 | 3202738 | П1 | 640838 | 1292596 | 863554 |
| А2 | 1519632 | 2150223 | 1955518 | П2 | 1055464 | 2966406 | 4306298 |
| А3 | 988412 | 1320837 | 710362 | П3 | 763244 | 1779529 | 1015021 |
| А4 | 2408915 | 2446048 | 3099839 | П4 | 2805344 | 3256884 | 2783584 |
| Итого | 5264890 | 9295415 | 8968457 | Итого | 5264890 | 9295415 | 8968457 |

По данным табл. 3 можно сделать вывод: в ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» за 2007-2009 гг. баланс является неликвидным:

В 2007 г. А1 < П1; А2 > П2; АЗ > ПЗ; А4 > П4.

В 2008 г. А1 > П1; А2 < П2; АЗ < ПЗ; А4 < П4.

В 2009 г. А1 > П1; А2 < П2; АЗ < ПЗ; А4 > П4.

Причем в 2008-2009 гг. ситуация ухудшилась.

Финансовые результаты представим в табл. 4.

Таблица 4

Финансовые результаты ОАО «Чебоксарский агрегатный завод»

за 2007-2009 гг.

(тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Отклонение (+,-) | | Темп изменения, % | |
| 2007 | 2008 | 2009 |
| 2008 г. от  2007 г. | 2009 г. от  2008 г. | 2008 г. к  2007 г. | 2009 г. к  2008 г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг | 5661981 | 6408975 | 2791302 | 746994 | -3617673 | 113,19 | 43,55 |
| Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг | 4737015 | 5149999 | 2695361 | 412984 | -2454638 | 108,72 | 52,34 |
| Валовая прибыль | 924966 | 1258976 | 95941 | 334010 | -1163035 | 136,11 | 7,62 |
| Коммерческие расходы | 24103 | 27342 | 19989 | 3239 | -7353 | 113,44 | 73,11 |
| Управленческие расходы | 380173 | 412022 | 308750 | 31849 | -103272 | 108,38 | 74,94 |
| Прибыль (убыток) от продаж | 520690 | 819612 | -232798 | 298922 | -1052410 | 157,41 | -28,40 |
| Проценты к получению | 46217 | 221131 | 570510 | 174914 | 349379 | В 4,8 раза | В 2,6 раза |
| Проценты к уплате | 186183 | 376759 | 796744 | 190576 | 419985 | В 2 раза | В 2,1 раза |
| Доходы от участия в других организациях | 0 | 2 | 2 | 2 | 0 | - | 100,00 |
| Прочие операцион-ные доходы | 2844030 | 1483581 | 1385275 | -1360449 | -98306 | 52,16 | 93,37 |
| Прочие операцион-ные расходы | 2825264 | 1447343 | 1479012 | -1377921 | 31669 | 51,23 | 102,19 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 399490 | 700224 | -552767 | 300734 | -1252991 | 175,28 | -78,94 |
| Отложенные налоговые обязательс-тва | 2779 | 22546 | 3427 | 19767 | -19119 | В 8,1 раза | 15,20 |
| Налог на прибыль | 109156 | 169601 | 0 | 60445 | -169601 | 155,37 | 0,00 |
| Чистая прибыль | 312132 | 501071 | -465471 | 188939 | -966542 | 160,53 | -92,90 |

На основании данных табл. 4 можно сделать вывод, что в 2008 г. по сравнению с 2007 г. выручка от продажи товаров возросла на 13,19%, в 2009 г. по сравнению с 2008 г. снизилась на 56,45%. При этом себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг в 2008 г. по сравнению с 2007 г. возросла на 8,72%, в 2009 г. снизилась на 47,66%.

Отрицательным моментом является в 2008 г. по сравнению с 2007 г. рост коммерческих и управленческих расходов предприятия соответственно на 13,44 % и 8,38%. Это связано с тем, что у ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» возросли затраты на хранение продукции; на рекламу, на представительские и другие аналогичные по назначению расходы.

Несмотря на это прибыль от продаж в 2008 г. по сравнению с 2007 г. возросла на 57,41%.

В 2009 г. коммерческие расходы снизились на 26,89%, управленческие расходы на 25,06%.

Положительно можно оценить рост процентов к получению в 2008 г. по сравнению с 2007 г. в 4,8 раза, но при этом проценты к уплате возросли в 2 раза. Рост процентов к получению в 2009 г. по сравнению с 2008 г. произошло в 2,6 раза, но при этом проценты к уплате возросли в 2,1 раза.

В 2009 г. предприятие получило убыток прибыли до налогообложения в размере 232798 тыс. руб.

Положительным моментом явился рост прибыли до налогообложения в 2008 г. на 75,28%, чистой прибыли предприятия в 2008 г. по сравнению с 2007 г. на 60,53%.

В 2009 г. ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» получило убыток от основной деятельности в размере 465471 тыс. руб., в результате чего было освобождено от уплаты налога на прибыль.

Это говорит о неэффективной финансовой политике предприятия.

Представим себестоимость товарного выпуска в приложении 2.

За 2008 г. структура себестоимости не претерпела значительных изменений. Произошедшие изменения в динамике использования ресурсов связаны с изменением цен и объемов физического потребления.

В условиях снижения численности промышленно-производственного персонала статья затрат «Зарплата» увеличилась на 16,28% за счет распределения фонда оплаты труда по выведенным штатным единицам внутри производственных подразделений и проводимой работы по переводу работников со сдельной оплаты труда на повременную.

В 2008 г. наблюдался значительный рост цен на сырье, который за год составил 106,98%. Изменение структуры шихтовых материалов в литейном производстве, а так же фактор инфляционного роста цен явился основной причиной увеличения доли статьи «Сырье и материалы» в 2008 году.

Рост «денежных расходов» на в 2,2 раза связан с гарантийным обслуживанием выпускаемой продукции, оплатой брака, оплатой услуг управляющей компании, конструкторских услуг.

Рост «Коммерческих расходов» связано с организацией ООО «Четра КЗЧ», занимающейся продажей и рекламой продукции, производимой ОАО «ЧАЗ».

За 2009 г. структура себестоимости претерпела значительные изменения. Произошедшие отклонения в динамике использования ресурсов связаны с ростом цен и объемов физического потребления.

В 2009 г. произошло снижение затрат по статье «заработная плата» на 35,38%, по статье «сырье и материалы» на 62,74%, в результате снижения затрат произошло снижение отчислений на социальные нужды на 38,35%. Производственная себестоимость в общем итогу снизилась на 51,56%.

# 2.2 Организация управленческого учета на предприятии

Организация управленческого учета в ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» является предметом деятельности администрации и никак не регулируется со стороны государственных органов. Многообразие организаций, определяемое формами собственности, экономическими, юридическими, технико-технологическими и другими факторами, а также компетентность руководителей и их потребность в той или иной управленческой информации обусловливают разнообразие конкретных форм организации управленческого учета. В организационной структуре любого предприятия между его отдельными подразделениями возможны линейные и нелинейные (штабные) производственные отношения. Линейные отношения предполагают дачу указаний подчиненным лицам. Например, начальники цехов подчинены руководителю производства, что свидетельствует о наличии линейных отношений.

В ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» действуют линейные отношения.

Главный бухгалтер-аналитик ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» отвечает за работу всей бухгалтерской службы

Функции бухгалтера-аналитика ОАО «Чебоксарский агрегатный завод», осуществляющего управленческий учет:

1. Планирование. Этому предшествует формирование итогов за отчетный период, их обобщение и анализ. Сформулированные выводы используются в дальнейшем планировании и прогнозировании. На стадии планирования бухгалтер-аналитик участвует в разработке частных бюджетов предприятия, которые затем сводятся в общий (генеральный) бюджет, представляемый на утверждение руководству. Бухгалтер-аналитик ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» участвует в обсуждении производственной программы предприятия, в оценке предложений по капитальным вложениям, выявляет наиболее рентабельные виды продукции, рекомендует потенциальные рынки сбыта и оптимальные цены. Современный бухгалтер-аналитик в равной мере должен владеть методами оперативного бухгалтерского учета, финансового анализа и финансового планирования.

2. Контроль. По окончании отчетного периода бухгалтер-аналитик ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» составляет отчеты об исполнении бюджета каждым центром ответственности, в которых приводится сравнительный анализ запланированных и достигнутых результатов.

При этом выявляются нежелательные расхождения между фактическими и плановыми показателями. Затем определяются причины расхождений, чтобы в дальнейшем исключить их влияние.

3. Стимулирование. Бюджеты и отчеты об их исполнении, подготовленные бухгалтером-аналитиком, стимулируют деятельность персонала предприятия, ведь бюджеты содержат плановые показатели, которые должны быть достигнуты. Своей деятельностью бухгалтер-аналитик создает основу для повышения эффективности управления предприятием. Таким образом, бухгалтер-аналитик, во-первых, несет ответственность перед руководством за реальность бухгалтерских отчетов подразделений, во-вторых, оказывает помощь управляющим центрами ответственности в планировании и подведении итогов их работы.

# 2.3 Организация учета производственных затрат

Под организацией учета производственных затрат понимается, во-первых, система используемых предприятием бухгалтерских счетов и, во-вторых, применяемые предприятием подходы к группировке своих издержек.

Для обобщения данных о производственных затратах на обычные виды деятельности в ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» используют калькуляционные счета (20,21,23,29) и собирательно-распределительные счета (25, 26, 28).

Организация производственного учета помимо формирования счетного плана предполагает и определенную группировку издержек предприятия в зависимости от того, что считается объектом учета затрат.

Объект учета затрат – это места возникновения этих затрат.

При этом возможны учеты издержек по видам, по местам их возникновения, по центрам ответственности и по носителям затрат.

Учет издержек по видам – необходимое условие для итогового контроля издержек. Среди возможных видов выделяют материальные затраты, амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, отчисления с заработной платы, прочие расходы.

Организация такого учета позволяет ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции – процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство. В результате анализа структуры себестоимости у предприятия появляется возможность ее снижения.

Место возникновения затрат – это структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами.

Местами возникновения затрат являются рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия. Каждому такому участку присваивается свой регистрационный номер, который фиксируется в номенклатуре мест возникновения издержек на предприятии.

Учет издержек по местам их возникновения позволяет руководству ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» обеспечить: действенный и всесторонний контроль эффективности работы как предприятия в целом, так и его структурных подразделений; распределение накладных расходов между отдельными видами продукции, что необходимо при калькулировании себестоимости продукции.

Центр ответственности – это сегмент предприятия, за результаты работы которого отвечает его руководитель.

Цель организации такого учета состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от сметы (утвержденного плана) могли быть отнесены на конкретное лицо.

В зависимости от технологии и характера продукции носителями затрат могут быть изделия и полуфабрикаты, группы однородных изделий, виды работ и услуг. Другими словами, это виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для продажи. Принимая во внимание эти обстоятельства и учетную политику на будущий год, предприятие определяет, какие синтетические счета следует включить в рабочий план счетов и какие субсчета необходимо открыть к этим счетам.

На организацию учета производственных затрат оказывает влияние ряд факторов: вид деятельности предприятия, принятая им структура управления, правовая форма и т.п.

# 2.4 учет прямых и косвенных затрат в ОАО «Чебоксарский агрегатный завод»

Общую схему учета затрат на производство определяют тип и характер производства, количество видов выпускаемой продукции, а также организация и технология производства, т.е. состав и особенности производственных затрат.

Прямые затраты на производство продукции в ОАО «ЧАЗ» относятся сразу на дебет счета 20 "Основное производство", а затраты вспомогательных производств - на дебет счета 23 "Вспомогательные производства".

Косвенные расходы учитываются в ОАО «ЧАЗ» в течение месяца на соответствующих собирательно-распределительных счетах по местам их осуществления: общепроизводственные - по дебету счета 25 "Общепроизводственные расходы", общехозяйственные - по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы".

По окончании отчетного месяца затраты, учтенные на счетах 25, 26, относят на счета 20, 23.

Ведение первичного учета в ОАО «ЧАЗ» возможно через применение различных форм первичных документов. По данной статье основными первичными документами являются накладная, накладная-требование, в которых указываются отправитель и получатель материалов, наименование, количество и сумма. Подписываются документы получателем и отправителем материалов.

По статье "Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды" отражают в ОАО «ЧАЗ» расходы, связанные с оплатой труда всего персонала предприятия, работников несписочного состава, премии, выплачиваемые работникам из фонда заработной платы, отчисления на социальное страхование от общей суммы заработной платы. В себестоимость продукции не включаются премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений, материальная помощь, единовременные пособия уходящим на пенсию. По этой статье используют в ОАО «ЧАЗ» следующие документы:

1. табель учета использования рабочего времени. Его ведут начальники подразделений ОАО «ЧАЗ», в нем записывается весь личный состав подразделения в установленной последовательности с указанием табельных номеров, присвоенных работникам. В табеле ежедневно отмечают выход на работу, количество отработанных часов, неявки условными обозначениями, например: О - отпуск, Б - болезнь, П - прогул и т.д. В конце месяца в табеле подводят итоги об отработанном времени (часы, дни), днях неявки на работу (по причинам). Затем табель сдается в бухгалтерию, где его данные после соответствующей проверки используются для составления расчетной ведомости;
2. расчетную ведомость, форма № Т-51;
3. свод начислений и удержаний. В нем указываются начисленные суммы, в том числе по окладу, за очередной отпуск, пособия по уходу за ребенком, единовременные пособия из соцстраха; удерживаемые суммы, в том числе НДФЛ, выплата алиментов, оплата почтовых услуг; доходы в натуральной форме; долг за предприятием; долг за работниками;
4. форму "Налоги", в которой указываются суммы по уплачиваемым налогам с заработной платы.

По статье "Амортизация основных средств" отражают суммы амортизационных отчислений, исчисляемые по нормам от всех основных производственных фондов предприятия.

Основные документы ОАО «ЧАЗ»:

1. "Отчет по основным средствам", в котором указывают наименование основного средства, балансовую стоимость, сумму амортизации, остаточную стоимость. В отчете показываются данные на начало и конец отчетного периода, изменения, произошедшие в отчетном периоде;
2. расчеты по начислению и распределению амортизационных отчислений по группам основных средств.

По статье "Переработка" учитывают затраты, связанные с выявленным браком, передачей изделий в переработку для получения технической продукции. В качестве первичных документов используют акт о несоответствии изделий стандартам, накладные, по которым происходит передача изделий на склад или в производство.

По статье "Реклама" показываются затраты на рекламу, включаемые в себестоимость продукции. Первичным документами по данной статье являются оплаченные счета-фактуры, акты выполненных работ. Расходы на рекламу отражаются отдельной статьей, а не в составе прочих затрат, поскольку данные расходы имеют значительный удельный вес в общем составе затрат.

По статье "Прочие затраты" показывают расходы ОАО «ЧАЗ», не отраженные по остальным статьям. К прочим затратам в составе себестоимости продукции производства относят: расходы по ремонту основных средств, платежи за выбросы загрязняющих веществ, по обязательному страхованию имущества предприятия, учитываемого в составе производственных фондов, платежи по кредитам, оплата работ по сертификации продукции, затраты на командировки, на охрану, аренду автомобилей, подготовку и переподготовку кадров, оплата услуг связи, банков, износ по нематериальным активам и др.

Затраты на командировки, представительские расходы, расходы на подготовку и переподготовку кадров, оплата процентов по просроченным кредитам включаются в себестоимость по фактически произведенным расходам. В бухгалтерии ОАО «ЧАЗ» ведется учет данных затрат, отнесенных на себестоимость сверх установленных лимитов, норм и нормативов. При составлении расчета по налогу на прибыль налогооблагаемая прибыль увеличивается на сумму затрат, списанных на себестоимость сверх лимитов, норм и нормативов. Основные первичные документы - оплаченные счета-фактуры, акты выполненных работ, расчеты.

Готовой продукцией производства считаются изделия, прошедшие полный производственный цикл. Передача готовых изделий оформляется накладными на передачу продукции.

Изделия, предназначенные для отгрузки, упаковывают и передаются по спецификации, в которой указываются масса переданных изделий, общая масса надбавок на покрытие потерь при хранении изделий. Надбавки указывают отдельной строкой за итогом по каждому виду изделий. Количество экземпляров накладных, спецификаций и других документов устанавливается краткими указаниями о применении и заполнении специализированных форм первичной учетной документации.

# 2.5 Калькулирование себестоимости продукции предприятия

Методику исчисления себестоимости продукции ОАО «ЧАЗ» рассмотрим на примере цехов основного производства, гарантирующих выпуск качественной товарной продукции за декабрь 2009 г. Бухгалтерский учет себестоимости продукции на них осуществляется полуфабрикатным методом. Его смысл в том, что прошедшие соответствующий технологический процесс детали и агрегаты принимаются контролерами цеха ОАО «ЧАЗ» и передаются на центральный склад, с которого они могут быть затребованы и перемещены в другие цеха для дальнейшей доработки (исключая сборочный цех, из которого на склад поступают готовые изделия).

В бухгалтерском учете каждого производственного цеха ОАО «ЧАЗ», законченная продукция передается на общезаводской склад, при этом осуществляются проводки:

Таблица 5

Проводки в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Расшифровка проводки |
| 21 | 20 | переданы на общезаводской склад законченные заготовки в цехах литейном, механическом и гальваническом |
| 20 | 21 | поступили с общезаводского склада полуфабрикаты из предыдущих цехов для дальнейшей обработки или сборки |
| 43 | 20 | списана полная фактическая себестоимость продукции, завершенной в сборочном цехе |

Где: счет 20 "Основное производство", счет 21 "Полуфабрикаты собственного производства", счет 43 "готовая продукция".

Бухгалтерский учет себестоимости продукции в ОАО «ЧАЗ» осуществляется в этих цехах так называемым "котловым" способом, т.е. на субсчетах 20-1 "Затраты литейного цеха", 20-2 "Затраты механического цеха", 20-3 "Затраты гальванического цеха", 20-4 "Затраты сборочного цеха" собираются все расходы.

Последовательность включения затрат, составляющих себестоимость в ОАО «ЧАЗ» выглядит следующим образом.

1. Собираются затраты по прямым статьям, оформляемые системой следующих проводок:

Таблица 6

Проводки в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Расшифровка проводки |
| 21 | 10, 60, 69, 70, 76, 97 | списаны основные материалы, начислена оплата труда, рассчитаны отчисления в социальные фонды, учтены расходы смежных организаций и включены соответствующие доли расходов будущих периодов |

Амортизационные отчисления учитываются в составе затрат по содержанию оборудования.

1. В течение месяца ведется учет бракованной продукции. Если брак исправимый, то делаются проводки:

Таблица 7

Проводки в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Расшифровка проводки |
| 28 | 10, 69, 70 | учтены материальные, и трудовые расходы по исправлению брака, включая отчисления в социальные фонды |
| 20 | 28 | в конце месяца списаны в себестоимость продукции расходы по исправлению брака, где счет 28 "Брак в производстве" |

Если брак неисправимый, то оформляются такие проводки:

Таблица 8

Проводки в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Расшифровка проводки |
| 28 | 20 | выведена из состава затрат стоимость забракованной продукции |
| 10 | 28 | учтена стоимость материалов, извлеченных из забракованной продукции |
| 73 | 28 | предъявлена претензия виновнику брака, где счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" |

1. В конце месяца подводятся итоги использования материалов, возвратные отходы приходуются на склад проводкой:

Таблица 9

Проводки в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Расшифровка проводки |
| 10 | 20 | учтены возвратные отходы |

1. Далее включаются в себестоимость комплексные общепроизводственные расходы, которые для каждого цеха основного производства собираются на двух субсчетах 25-1 "Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования" и 25-2 "Общехозяйственные расходы".

В течение месяца они фиксируются совокупностью таких проводок:

Таблица 10

Проводки в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Расшифровка проводки |
| 25-1 | 02, 10, 60, 69, 70, 76 | отражены затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией оборудования, включая амортизацию основных производственных средств |
| 25-2 | 02, 10, 60, 69, 70, 71, 76 | учтены общепроизводственные затраты, включая амортизацию зданий и оборудования общепроизводственного назначения и оплату труда аппарата управления цехом |

В конце месяца комплексные расходы включаются в себестоимость продукции (полуфабрикатов) каждого цеха:

Таблица 11

Проводки в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Расшифровка проводки |
| 20 | 25 | включены в себестоимость продукции расходы по содержанию оборудования и иные общепроизводственные расходы |

1. Затем в себестоимость направляются доли затрат вспомогательных производств. В рассматриваемом примере они не очень велики по сравнению с себестоимость выпущенной товарной продукцией. Кроме того, вся их продукция предназначена для внутреннего пользования, поэтому они предварительно учитываются по вспомогательным цехам на субсчетах: 23-1 "Затраты энергетического цеха", 23-2 "Затраты ремонтного цеха"; 23-3 "Затраты транспортного цеха" в виде комплексных расходов. Эти расходы фиксируются следующими проводками:

Таблица 12

Проводки в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Расшифровка проводки |
| 23 | 02, 10, 60, 69, 70, 71, 76 | учтены комплексные расходы каждого цеха вспомогательного производства |

Перед их распределением по цехам основного производства и общезаводским отделам учитываются встречные слуги этих цехов (энергетического, ремонтного и транспортного), что оформляется соответствующими проводками по субсчетам:

Таблица 13

Проводки в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Расшифровка проводки |
| 23 | 23 | отражены встречные услуги цехов вспомогательного производства |

Ежемесячные затраты цехов вспомогательного производства в ОАО «ЧАЗ» распределяются по основным цехам, включаются в затраты конструкторского бюро, технологического отдела и заводоуправления пропорционально выбранным показателям. За них могут приниматься различные параметры, в первую очередь показания различных приборов. В качестве упрощенной схемы в данном примере используется распределение пропорциональное объему общих затрат подразделений, без включения в них расходов вспомогательного производства.

В затраты цехов основного производства, заводских отделов и заводоуправления в ОАО «ЧАЗ» они включаются следующими проводками:

Таблица 14

Проводки в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Расшифровка проводки |
| 20 | 23 | учтены в составе себестоимости продукции цехов основного производства соответствующие доли затрат вспомогательных цехов |
| 26 | 23 | отражены в составе общехозяйственных расходов доли затрат вспомогательных цехов |

Общехозяйственные расходы в ОАО «ЧАЗ» собираются по 3-м подразделениям на соответствующих субсчетах счета 26 "Общехозяйственные расходы": 26-1 "Затраты конструкторского бюро", 26-2 "Затраты технологического отдела", 26-3 "Затраты заводоуправления".

В бухгалтерском учете накопление этих расходов отражается совокупностью следующих проводок:

Таблица 15

Проводки в бухгалтерском учете

|  |  |
| --- | --- |
| Д | К |
| 26 | 02, 05, 10, 23, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 94, 97 |

Расходы, связанные с совершенствование конструкции изделий, технологии их изготовления, а также обслуживанием и управлением производства, тоже отражаются на счете 26 "Общехозяйственные расходы" и по цехам не распределяются. Для коммерческих предприятий это целесообразно, поскольку их руководство имеет полные права и возможности анализировать работу отдельных работников и мелких структурных подразделений, судить об их полезности, важности и рентабельности, а также принимать любые организационные меры. Таким образом, на исследуемом предприятии решением руководства, включая главного бухгалтера, все затраты на работы конструкторского бюро, технологического отдела и заводоуправления списываются непосредственно на реализацию продукции. Не выделяются доли, относящиеся к незавершенному производству и к нереализованной продукции. Не распределяются они и по видам продукции, хотя их доли, приходящиеся на отдельные виды изделий, учитываются в процессе ценообразования.

Главными характеристиками, формирующими состав и сумму затрат всех подразделений служат три следующих показателя предприятия: балансовая стоимость основных средств, количество работников и их средняя заработная плата ([табл](#sub_61)ица 16).

Таблица 16

Основные характеристики ОАО «ЧАЗ» за декабрь 2009 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Наименование подразделения | Балансовая стоимость основных средств, руб. | Количество работников | Средняя заработная плата, руб. |
| 1 | Литейный цех | 22764060 | 33 | 15000 |
| 2 | Механический цех | 18796680 | 47 | 17000 |
| 3 | Гальванический цех | 15791580 | 38 | 15000 |
| 4 | Сборочный цех | 34308360 | 48 | 20000 |
| 5 | Энергетический цех | 3326220 | 10 | 14000 |
| 6 | Ремонтный цех | 2602980 | 5 | 15000 |
| 7 | Транспортный цех | 1667880 | 4 | 13000 |
| 8 | Конструкторское бюро | 4219920 | 5 | 20000 |
| 9 | Технический отдел | 3326940 | 8 | 22000 |
| 10 | Заводоуправление | 17269020 | 19 | 24500 |
|  | Итого: | 124073640 | 217 | 17660 |

Затраты по основным цехам предприятия собираются тремя способами: по бухгалтерским счетам, по экономическим элементам и по статьям расходов, выбранным руководством предприятия, включая главного бухгалтера. По экономическим элементам ежемесячные затраты основных цехов выглядят следующим образом ([таблица](#sub_62) 17). Там же представлены суммы незавершенного производства (НЗП) на начало и конец месяца, а также стоимость выпущенных полуфабрикатов.

Таблица 17

Состав затрат основных цехов по экономическим элементам  
и себестоимость выпущенных полуфабрикатов в ОАО «ЧАЗ» за декабрь 2009 г.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид затрат | Наименование цеха основного производства | | | | | | | |
| Литейный | | Механический | | Гальванический | | Сборочный | |
| Сумма руб. | Доля % | Сумма руб. | Доля % | Сумма руб. | Доля % | Сумма руб. | Доля % |
| Материальные | 1785604 | 63,61 | 1713155 | 51,80 | 1376819 | 56,91 | 1425709 | 45,06 |
| Трудовые | 494208 | 17,61 | 930647 | 28,14 | 575876 | 23,80 | 942055 | 29,77 |
| Отчисления на социальное страхование | 143208 | 5,10 | 269845 | 8,16 | 167002 | 6,90 | 273136 | 8,63 |
| Амортизация основных средств | 126467 | 4,51 | 104426 | 3,16 | 87731 | 3,63 | 190602 | 6,02 |
| Прочие | 257461 | 9,17 | 289375 | 8,74 | 212075 | 8,76 | 332679 | 10,52 |
| Итого: | 2806948 | 100 | 3307448 | 100 | 2419503 | 100 | 3164181 | 100 |
| НЗП на начало | 403898 | - | 358749 | - | 234832 | - | 195871 | - |
| НЗП на конец | 361588 | - | 369511 | - | 221917 | - | 202726 | - |
| Полуфабрикаты | 2849258 | - | 3296686 | - | 2432418 | - | 3157326 | - |

Результаты калькулирования себестоимости продукции основных цехов по статьям расходов приведены в [табл](#sub_63)ице 18.

Таблица 18

Калькуляция себестоимости продукции основных цехов по  
статьям расходов в ОАО «ЧАЗ» за декабрь 2009 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование статьи расходов | Наименование цеха основного производства | | | |
| Литейный | Механический | Гальванический | Сборочный |
| Сумма, руб. | Сумма, руб. | Сумма, руб. | Сумма, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Сырье и материалы | 1652765 | 1587368 | 1262747 | 1285201 |
| Возвратные отходы (со знаком минус) | - | 25218 | - | - |
| Зарплата основных производственных рабочих (ОПР) | 390236 | 784408 | 453891 | 752169 |

Окончание таблицы 18

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Отчисления на социальное страхование ОПР | 113167 | 227457 | 131628 | 218129 |
| Расходы на энергию | 114581 | 122358 | 96434 | 123913 |
| Затраты на ремонт | 41275 | 83560 | 65061 | 82550 |
| Транспортные расходы | 31906 | 44480 | 35097 | 42041 |
| Расходы на освоение производства | - | - | - | - |
| Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 237202 | 253546 | 198048 | 393532 |
| Общепроизводственные расходы | 162229 | 190636 | 139471 | 206596 |
| Компенсация брака (со знаком минус) | - | 47606 | - | 28873 |
| Потери от брака | 39024 | 23870 | 29096 | 22873 |
| Прочие производственные расходы | 24563 | 62589 | 8030 | 65803 |
| Итого: | 2806948 | 3307448 | 2419503 | 3164181 |

Как следует из сопоставления материалов калькулирование себестоимости продукции основных цехов по экономическим элементам и статьям в рассматриваемом примере осуществлено правильно. Такое сопоставление - один из способов контроля затрат основных цехов предприятия.

В связи с тем, что доля затрат вспомогательных производств в общем объеме производства не очень велика, специальные статьи расходов не выделяются, а калькулирование производится только по элементам затрат (таблица 19).

Таблица 19

Состав затрат вспомогательных цехов по экономическим  
элементам с учетом взаимных услуг в ОАО «ЧАЗ» за декабрь 2009 г.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид затрат | Наименование цеха вспомогательного производства | | | | | |
| Энергетический | | Ремонтный | | Транспортный | |
| Сумма руб. | Доля % | Сумма руб. | Доля % | Сумма руб. | Доля % |
| Материальные | 272431 | 52,55 | 207628 | 59,36 | 92922 | 49,51 |
| Трудовые | 139383 | 26,88 | 76785 | 21,95 | 52154 | 27,79 |
| Отчисления на социальное страхование | 40421 | 7,8 | 22268 | 6,37 | 15125 | 8,06 |
| Амортизация основных средств | 18479 | 3,56 | 14461 | 4,13 | 9366 | 4,99 |
| Прочие | 47750 | 9,21 | 28647 | 8,19 | 18113 | 9,6 |
| Итого: | 518646 | 100 | 349789 | 100 | 187680 | 100 |

Общехозяйственные подразделения ОАО «ЧАЗ» выполняют важные и достаточно объемные по суммам расходов работы, поэтому их затраты группируются как по экономическим элементам ([табл](#sub_65)ица 20), так и по статьям расходов ([табл](#sub_66)ица 21).

Таблица 20

Состав затрат общехозяйственных подразделений по  
экономическим элементам в ОАО «ЧАЗ» за декабрь 2009 г.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид затрат | Наименование цеха вспомогательного производства | | | | | |
| Конструкторское бюро | | Технический отдел | | Заводоуправление | |
| Сумма руб. | Доля % | Сумма руб. | Доля % | Сумма руб. | Доля % |
| Материальные | 56775 | 20,1 | 116915 | 27,2 | 270279 | 26,2 |
| Трудовые | 99427 | 35,2 | 174513 | 40,6 | 468346 | 45,4 |
| Отчисления на социальное страхование | 28834 | 10,2 | 50609 | 11,8 | 13617 | 13,2 |
| Амортизация основных средств | 23444 | 8,3 | 18483 | 4,3 | 95939 | 9,3 |
| Прочие | 73982 | 26,2 | 69314 | 16,1 | 60865 | 5,9 |
| Итого: | 282462 | 100 | 429834 | 100 | 103100 | 100 |

По таблице 20 видно, что затраты конструкторского бюро составили 282462 руб., технического отдела 429834 руб., заводоуправления 103100 руб.

В таблице 21 представим группировку затрат общехозяйственных подразделений по статьям калькуляции в ОАО «ЧАЗ» за декабрь 2009 г.

Таблица 21

Группировка затрат общехозяйственных подразделений по  
статьям калькуляции в ОАО «ЧАЗ» за декабрь 2009 г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование статьи расходов | Наименование общехозяйственного подразделения | | |
| Конструкторское бюро | Технический отдел | Заводоуправление |
| Сумма, руб. | Сумма, руб. | Сумма, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Канцелярские  расходы | 56775 | 35074 | 189195 |
| Материалы для испытаний и  ремонта офиса | - | 81841 | 81084 |
| Оплата труда аппарата заводоуправления | - | - | 327842 |
| Отчисления на социальные нужды аппарата  управления | - | - | 95320 |
| Оплата труда персонала | 99427 | 174513 | 140504 |

Окончание таблицы 21

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Отчисления на социальное страхование  персонала | 28834 | 50609 | 40851 |
| Амортизация помещений  и оборудования | 23444 | 18483 | 95939 |
| Командировки и перемещения | 2801 | 4408 | 24759 |
| Амортизация нематериальных активов | 6214 | 7307 | - |
| Налоговые платежи, включаемые  в себестоимость | 35308 | 34387 | 36106 |
| Производственные испытания | - | 9027 | - |
| Прочие | 29659 | 14185 | - |
| Итого: | 282462 | 429834 | 1031600 |

Совокупность затрат, составляющих цеховую ежемесячную производственную себестоимость продукции в соответствии с калькуляцией по счетам бухгалтерского учета с отражением объемов незавершенного производства (НЗП) на начало и конец месяца выглядит следующим образом ([таблица](#sub_67) 22).

Таблица 22

Цеховая себестоимость продукции в ОАО «ЧАЗ»

за декабрь 2009 г.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| С кредита счетов | Счет 10 "Материалы" | Счет 23 "Вспомогательные производства" | Счет 25 "Общепроизводственные расходы" | Счет 28 "Брак в производстве" | Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" | Счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" | Счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" | Счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" | Счет 97 "Расходы будущих периодов" | Итого |
| В дебет счетов | 5788081 | 883256 | 1781260 | 30687 | 87152 | 690381 | 2380704 | 15990 | 57843 | 11715354 |
| Счет 20 "Основное производство" |
| НЗП на начало периода (+) | 649182 | - | 199290 | - | - | 77568 | 267310 | - | - | 1193350 |
| НЗП на конец периода (-) | 638121 | - | 195893 | - | - | 76246 | 262756 | - | - | 1173016 |
| Цеховая себестоимость выпущенной продукции | 5799142 | 883256 | 1784657 | 30687 | 87152 | 691703 | 2385258 | 15990 | 57843 | 11735688 |

Комплекс общезаводских расходов, включающий затраты на управление производством, разработку новых образцов продукции, совершенствование технологи ее изготовления, повышение ее качества и конкурентоспособности на рынке, а также на реализацию товарной продукции в виде калькуляции по счетам бухгалтерского учета представлен в [таблице](#sub_68) 26.

Сумма сальдо по счетам 20 "Основное производство" и 26 "Общехозяйственные расходы", равная 13652261 руб., определяет полную фактическую себестоимость выпущенной продукции.

В таблице 23 представим общезаводскую долю полной фактической себестоимости продукции в ОАО «ЧАЗ» за декабрь 2009 г.

Таблица 23

Общезаводская доля полной фактической себестоимости  
продукции в ОАО «ЧАЗ» за декабрь 2009 г.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| С кредита счетов | 02 «Амортизация основных средств» | 05 «Амортизация нематериальных активов» | 10 «Материалы» | 23 «Вспомогательные производства» | 60 «Расчеты  с поставщиками и подрядчиками» | 68 «Расчеты по налогам и сборам» | 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» | 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» | 71 «Расчеты с подотчетными лицами» | 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» | Итого |
| В дебет счетов |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 26 «Общехозяйственные расходы» | 137866 | 13521 | 443969 | 172677 | 31133 | 105801 | 215614 | 742286 | 31968 | 21738 | 1916573 |

Механизм реализации выпущенной продукции в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ» отражается следующими проводками:

Таблица 24

Проводки в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Расшифровка проводки |
| 43 | 20 | принята на заводской склад готовая продукция на сумму цеховой себестоимости  изготовленных изделий |
| 90 | 43 | списана на реализацию цеховая себестоимость проданных изделий |
| 90 | 26 | списаны на реализацию общезаводские затраты |
| 90 | 68 | начислен НДС от реализации продукции |
| 62 | 90 | отражена выручка, ожидаемая к получению от заказчиков продукции |
| 90 | 99 | зафиксирована сумма прибыли от реализации продукции |

Планово-экономической группой ОАО «ЧАЗ» по сведениям, полученным из конструкторского бюро и технологического отдела расчетным путем установлены коэффициенты распределения цеховых затрат по типовым изделиям ([таблица](#sub_69) 25).

Таблица 25

Коэффициенты распределения цеховых затрат по изделиям

в ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид изделия | Наименование цеха | | | | Среднее | Средне-взвешен- ное |
| Литейный | Механический | Гальванический | Сборочный |
| Изделие № 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Изделие № 2 | 1,23 | 1,4 | 1,1 | 1,22 | 1,24 | 1,25 |
| Изделие № 3 | 1,35 | 1,6 | 1,2 | 1,48 | 1,41 | 1,42 |

Данные коэффициенты использованы и для распределения цеховых затрат (на счете 20), и для распределения общехозяйственных затрат (на счете 26).

По плану, составленному на основе полученных заказов, в декабре 2009 г. месяце было выпущено 145 изделий, из которых 47 шт. № 1, 43 шт. № 2 и 55 шт. № 3. Согласно средневзвешенным коэффициентам, это количество эквивалентно 47 х 1 + 43 х 1,25 + 1,45 х 55 = 178,85 условных единиц.

Цеховая себестоимость условной единицы 11735688 руб. / 178,85 = 65617 руб.

Доля общехозяйственных расходов, приходящаяся на одну условную единицу 1916573 руб. / 178,85 = 10716 руб.

Полная фактическая себестоимость одной условной единицы 65617 руб. + 10716 руб. = 76333 руб.

Эти цифры приняты для установления цены одной условной единицы продукции. Если принять метод ценообразования по себестоимости, следует использовать такую формулу:

Цуе = Суе + П + НДС, (1)

где:

Цуе - цена одной условной единицы продукции;

Суе - полная фактическая себестоимость условной единицы продукции;

П - сумма планируемой прибыли;

НДС - сумма налога на добавленную стоимость.

Если принять коэффициент рентабельности продукции равным 15%, а ставку НДС 18%, то получатся следующие значения отпускных цен для различных видов изделий:

изделие № 1 - 103584 руб.;

изделие № 2 - 129480 руб.;

изделие № 3 - 147089 руб.

При реализации всей партии изделий текущего месяца в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ» будут произведены следующие записи:

Таблица 26

Проводки в бухгалтерском учете ОАО «ЧАЗ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д | К | Расшифровка проводки |
| 90 | 43 | 11735688 - списана на реализацию цеховая себестоимость изделий |
| 90 | 26 | 1916573 - списаны на реализацию общезаводские затраты |
| 90 | 68 | 2825997 - начислен НДС от реализации продукции |
| 62 | 90 | 18525983 - отражена задолженность заказчиков продукции |
| 90 | 99 | 2047725 - зафиксирована сумма прибыли от реализации продукции |

Отпускные цены на продукцию могут устанавливаться не только на основе фактической себестоимости с применением формулы ([1](#sub_601)), а согласно разработанным нормативам и в соответствии с рыночными ценами на аналогичную продукцию.

# 2.6 формированиЕ управленческой отчетности

Составление отчетности ОАО «ЧАЗ» – завершающий этап учетного процесса, поэтому она состоит из обобщающих итоговых показателей, которые получают в конце отчетного периода путем соответствующей обработки (группировки, обобщения и т.д.) данных текущего учета. Отчетность может содержать как количественные, так и качественные показатели, как в стоимостном, так и в натуральном выражении.

Цель составления внутренней отчетности, охватывающей все предприятие снизу доверху, – удовлетворение информационных потребностей управленческого персонала путем предоставления стоимостных и натуральных данных (показателей), позволяющих оценивать и контролировать, прогнозировать и планировать деятельность структурных подразделений предприятия, а также конкретных менеджеров.

В зависимости от уровней управления различают следующие виды отчетов ОАО «ЧАЗ»: отчет об исполнении сметы затрат; отчет центра прибыли; отчет центра инвестиций.

В зависимости от объемов деятельности выделяют отчетность об отраслевых и территориальных сегментах бизнеса.

Основными пользователями внутренней отчетности являются, во-первых, менеджеры всех уровней ОАО «ЧАЗ», во-вторых, персонал предприятия. Сам факт ведения учета и составления отчетности по центрам ответственности повышает дисциплину и ответственность менеджера. Но главное: информация внутренней отчетности необходима для принятия управленческих решений по таким вопросам, как оценка деятельности центров ответственности менеджерами вышестоящих уровней, выявление тенденций развития, недостатков и положительных моментов в их деятельности. Внутренняя отчетность является информационным обеспечением управленческих решений по оптимизации деятельности предприятия в целом.

Отчетность по центрам прибыли и инвестиций позволяет составить прогноз о динамике прибыли предприятия или оценить риск новых капитальных вложений.

В то же время, ознакомление персонала с данными отчетности улучшает отношения в коллективе, формирует уверенность работников в своем положении, т.е. активизирует человеческий фактор производства.

Основную группу пользователей отчетности сегментов составляют финансовые аналитики. Они работают по найму потенциальных инвесторов, партнеров и кредиторов и должны представлять заказчикам информацию о прогнозе развития конкретных сегментов, о сравнении прибыльности по отдельным сегментам, о риске вложения капитала в данный сегмент.

Виды управленческой отчетности: отчет о произведенной продукции (в натуральном выражении; отчет о запасах готовой продукции; отчет о незавершенном производстве; отчет о продаже (в стоимостном выражении); на конкретный период; конкретного продукта.

# 2.7. Расчет и анализ точки безубыточности в ОАО «Чебоксарский агрегатный завод»

Проведем анализ безубыточного объема продаж и зоны без­опасности предприятия, используя аналитический способ (табл. 27).

Таблица 27

Анализ безубыточности ОАО «ЧАЗ» за 2007-2009 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. | Абсолютное изменение (+,-) | | Темп изменения, % | |
| 2008 г. к  2007 г. | 2009 г. к  2008 г. | 2008 г. к  2007 г. | 2009 г. к  2008 г. |
| Товарооборот, тыс. руб. | 5661981 | 6408975 | 2791302 | 746994 | -3617673 | 113,19 | 43,55 |
| Валовой доход: сумма, тыс. руб. | 924966 | 1258976 | 95941 | 334010 | -1163035 | 136,11 | 7,62 |
| Уровень, % | 16,34 | 19,64 | 3,44 | 3,31 | -16,21 | 120,25 | 17,50 |
| Издержки обращения, тыс. руб., в том числе: | 4660881 | 5547921 | 1987454 | 887040 | -3560467 | 119,03 | 35,82 |
| а) постоянные, тыс. руб. | 1789778 | 2052731 | 824793 | 262952 | -1227937 | 114,69 | 40,18 |
| б) переменные: сумма, тыс. руб. | 2871103 | 3495190 | 1162661 | 624088 | -2332530 | 121,74 | 33,26 |
| Уровень, % | 61,60 | 63,00 | 58,50 | 1,4 | -4,5 | 102,27 | 92,86 |
| Маржинальный доход, тыс. руб. | 2310468 | 2872343 | 591995 | 561874 | -2280347 | 124,32 | 20,61 |
| Уровень маржинального дохода, % | 40,81 | 44,82 | 21,21 | 4,01 | -23,61 | 109,83 | 47,32 |
| Безубыточный оборот, тыс. руб. | 43860 | 45802 | 38890 | 1942 | -6912 | 104,43 | 84,91 |
| Зона безопасности, тыс. руб. | 1275991 | 1828776 | 3888962 | 552785 | 2060185 | 143,32 | 212,65 |
| Запас финансовой прочности, % | 77,46 | 71,47 | -39,32 | -6,00 | -110,79 | 92,26 | -55,03 |

В отчетном 2009 году наблюдается относительное снижение мар­жинального дохода. Сокращение уровня маржинального дохода привели к снижению безубыточного оборота на 6912 тыс. руб., что является не­гативным моментом деятельности предприятия. Анализ безубы­точности подтверждает факт, что в 2009 г. пред­приятие имеет убыток от основной деятельности, так как получен отрицательный запас финансовой прочности.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| |  | | --- | | S,N | |  | точка безубыточности |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | N, выручка |  |  |  |  |  |
|  |  | 38890 тыс. руб. |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  | | | S, издержки |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  | |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  | V, переменные затраты |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  | | |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  | H, постоянные затраты |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  | | |
|  |  |  |  |  |  | Q |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Рис. 2. Точка безубыточности ОАО «ЧАЗ» за 2009 г.

# 2.8 Совершенствование и развитие системы управленческого учета на предприятии

Совершенствование оценки эффективности системы управленческого учета должно содействовать решению проблем в функционировании системы управленческого учета, которые в свою очередь препятствуют повышению эффективности деятельности предприятия в целом.

Поэтому важно перечислить основные проблемные моменты, на устранение которых и необходимо ориентировать программу по совершенствованию и развитию оценки эффективности системы управленческого учета, которая в свою очередь является предметом внутреннего аудита системы управленческого учета на предприятии.

В качестве приоритетных предлагаем следующие направления совершенствования системы управленческого учета и отчетности ОАО «ЧАЗ»:

* совершенствование структуры, иерархии, содержания и формы представления управленческих отчетов;
* развитие системы финансового планирования и бюджетирования;
* разработка стратегии развития компании с последующей увязкой кратко-, средне- и долгосрочного горизонтов планирования;
* совершенствование системы учета затрат.

Основываясь на результатах анализа широкого круга учебно-методической литературы, публикаций и исследований, были выявлены некоторые характерные для российских предприятий недостатки систем управленческого учета и отчетности:

* ныне действующая на российских предприятиях система сводок рапортов, справок и отчетов, как правило, крайне фрагментарна, и не отвечает требованиям, предъявляемым к информационному обеспечению управления производством в настоящих условиях (полноте информации, ее сопоставимости, оперативности, точности, краткости, целесообразности и т.п.);
* отсутствует ряд конкретных форм аналитических отчетов;
* отсутствует иерархия форм отчетов для разных уровней управления;
* отсутствует подробный регламент периодичности составления аналитических отчетов для различных пользователей.

В результате можно выделить рекомендуемые направления совершенствования системы управленческого учета и отчетности в ОАО «ЧАЗ»:

* проектирование оптимальной иерархии отчетов и их адаптация к нуждам руководителей различных уровней;
* разработка системы долгого (5-10 лет) и среднесрочного (3-5 лет) планирования на основе оценки конкурентоспособности предприятия на внутреннем и мировом рынке;
* увязка долгосрочного, среднесрочного и текущего планирования;
* оптимизация системы бюджетирования;
* совершенствование системы учета затрат и нормативной базы расчета их планового уровня.

В рамках первого направления - совершенствование системы управленческой отчетности, определение иерархии отчетов и их адаптация к нуждам руководителей различных уровней наиболее существенными представляются следующие мероприятия:

* анализ действующей системы управленческой отчетности, ее состава, структуры и функций, а также организационно-технических аспектов ее функционирования;
* оценка уровня автоматизации информационных потоков и процессов принятия решения и при необходимости приведение их в соответствие с требованиями системы отчетности управленческого учета.

# Заключение

В ходе работы нами были решены следующие задачи:

* изучены теоретические основы организации управленческого учета на предприятии;
* рассмотрена организация управленческого учета на примере ОАО «Чебоксарский агрегатный завод».

По результатам работы можно сделать следующие выводы:

Управленческий учет представляет собой систему экономической информации о затратах и доходах по отдельным объектам управления, представленной в различных аналитических группировках по установленным признакам.

Объектом нашего исследования явилось ОАО «Чебоксарский агрегатный завод».

ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» является производственным предприятием, выпускающим продукцию, как промышленного назначения, так и продукцию для потребительского рынка.

В 2009 г. для предприятия характерно неустойчивое финансовое положение характеризуется нарушением платежеспособности. Предприятие вынуждено привлекать дополнительные источники покрытия запасов и за­трат, не являющиеся в известном смысле «нормальными», т. е. обоснованными.

В ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» за 2007-2009 гг. баланс является неликвидным.

В 2008 г. по сравнению с 2007 г. выручка от продажи товаров возросла на 13,19%, в 2009 г. по сравнению с 2008 г. снизилась на 56,45%. При этом себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг в 2008 г. по сравнению с 2007 г. возросла на 8,72%, в 2009 г. снизилась на 47,66%.

В 2009 г. ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» получило убыток от основной деятельности в размере 465471 тыс. руб., в результате чего было освобождено от уплаты налога на прибыль.

Организация управленческого учета в ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» является предметом деятельности администрации и никак не регулируется со стороны государственных органов.

Для обобщения данных о производственных затратах на обычные виды деятельности в ОАО «Чебоксарский агрегатный завод» используют калькуляционные счета (20,21,23,29) и собирательно-распределительные счета (25, 26, 28).

Прямые затраты на производство продукции в ОАО «ЧАЗ» относятся сразу на дебет счета 20 "Основное производство", а затраты вспомогательных производств - на дебет счета 23 "Вспомогательные производства".

Косвенные расходы учитываются в ОАО «ЧАЗ» в течение месяца на соответствующих собирательно-распределительных счетах по местам их осуществления: общепроизводственные - по дебету счета 25 "Общепроизводственные расходы", общехозяйственные - по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы".

По окончании отчетного месяца затраты, учтенные на счетах 25, 26, относят на счета 20, 23.

Методику исчисления себестоимости продукции ОАО «ЧАЗ» рассмотрели на примере цехов основного производства, гарантирующих выпуск качественной товарной продукции за декабрь 2009 г. Бухгалтерский учет себестоимости продукции на них осуществляется полуфабрикатным методом. Его смысл в том, что прошедшие соответствующий технологический процесс детали и агрегаты принимаются контролерами цеха ОАО «ЧАЗ» и передаются на центральный склад, с которого они могут быть затребованы и перемещены в другие цеха для дальнейшей доработки (исключая сборочный цех, из которого на склад поступают готовые изделия).

Бухгалтерский учет себестоимости продукции в ОАО «ЧАЗ» осуществляется в этих цехах так называемым "котловым" способом, т.е. на субсчетах 20-1 "Затраты литейного цеха", 20-2 "Затраты механического цеха", 20-3 "Затраты гальванического цеха", 20-4 "Затраты сборочного цеха" собираются все расходы.

Ежемесячные затраты цехов вспомогательного производства в ОАО «ЧАЗ» распределяются по основным цехам, включаются в затраты конструкторского бюро, технологического отдела и заводоуправления пропорционально выбранным показателям. За них могут приниматься различные параметры, в первую очередь показания различных приборов. В качестве упрощенной схемы в данном примере используется распределение пропорциональное объему общих затрат подразделений, без включения в них расходов вспомогательного производства.

Общехозяйственные расходы в ОАО «ЧАЗ» собираются по 3-м подразделениям на соответствующих субсчетах счета 26 "Общехозяйственные расходы": 26-1 "Затраты конструкторского бюро", 26-2 "Затраты технологического отдела", 26-3 "Затраты заводоуправления".

Затраты по основным цехам предприятия собираются тремя способами: по бухгалтерским счетам, по экономическим элементам и по статьям расходов, выбранным руководством предприятия, включая главного бухгалтера.

В отчетном 2009 году наблюдается относительное снижение мар­жинального дохода. Сокращение уровня маржинального дохода привели к снижению безубыточного оборота на 6912 тыс. руб., что является не­гативным моментом деятельности предприятия. Анализ безубы­точности подтверждает факт, что в 2009 г. пред­приятие имеет убыток от основной деятельности, так как получен отрицательный запас финансовой прочности.

В результате можно выделить рекомендуемые направления совершенствования системы управленческого учета и отчетности в ОАО «ЧАЗ»:

* проектирование оптимальной иерархии отчетов и их адаптация к нуждам руководителей различных уровней;
* разработка системы долгого (5-10 лет) и среднесрочного (3-5 лет) планирования на основе оценки конкурентоспособности предприятия на внутреннем и мировом рынке;
* увязка долгосрочного, среднесрочного и текущего планирования;
* оптимизация системы бюджетирования;
* совершенствование системы учета затрат и нормативной базы расчета их планового уровня.

# Список использованной литературы

1. Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.) (с поправками от 30 декабря 2008 г.)// Собрание законодательства Российской Федерации 2009. № 4. Ст. 445.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 27.12.2009) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2009. № 19. Ст. 2283.
3. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (ред. от 27.07.2010) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2010. № 31. Ст. 4178.
4. Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. N 106н "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету"// Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 29/09/2010].
5. Приказ Минфина РФ "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению" от 31 октября 2000 г. № 94н (ред. от 18.09.2006) // Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 29/09/2010].
6. Приказ Минфина РФ "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99" от 6 июля 1999 г. № 43н // Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 29/09/2010].
7. Приказ Минфина РФ "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" от 6 мая 1999 г. № 32н // Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 29/09/2010].
8. Приказ Минфина РФ "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" от 6 мая 1999 г. № 33н // Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 29/09/2010].
9. Приказ Минфина РФ "О формах бухгалтерской отчетности организаций" от 22 июля 2003 г. № 67н // Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 29/09/2010].
10. Егорова Л. И. Бухгалтерский (управленческий) учет: Учебно-методический комплекс. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2008. – 111 с.
11. Николаева С.А. Управленческий учет. Пособие для подготовки к квалификационному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера / С.А. Николаева. – М.: ИПБ-БИНФА, 2009. - Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010].
12. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / [К. В. Щиборщ](http://www.ozon.ru/context/detail/id/4874606/#persons#persons). – М.: [Дело и Сервис](http://www.ozon.ru/context/detail/id/858647/), 2005. – 592 с.
13. Адамов Н. Учет по центрам финансовой ответственности / Н. Адамов, И. Еремин // Финансовая газета. – 2010. - № 2. / Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010].
14. Волошин Д.А. Система управленческого учета на предприятии: направления совершенствования / Д.А. Волошин // Аудиторские ведомости. – 2010. - № 3. / Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010].
15. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2009. - № 5. / Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010].
16. Климова Н.В. Бухгалтерский финансовый и управленческий учет в анализе формирования и использования экономической прибыли / Н.В. Климова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. / Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010].
17. Клочко А.В. Нормативное регулирование управленческого учета / А.В. Клочко // Финансовая газета. – 2010. - № 5. / Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010].
18. Лысенко Д. Организация управленческого учета / Д. Лысенко // Аудит и налогообложение. – 2009. - Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010].
19. Новикова И.Г. Основы управленческого учета. Определение управленческого учета / И.Г. Новикова // Консультант бухгалтера. – 2009. - № 11. / Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010].
20. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета / М.З. Пизенгольц // Бухгалтерский учет. - 2010. - № 19. - С. 19.
21. Фролова М. Управленческий учет и современный бизнес / М. Фролова // Финансовая газета. – 2009. - №9. / Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010].

# ПРиложения

1. Адамов Н. Учет по центрам финансовой ответственности / Н. Адамов, И. Еремин // Финансовая газета. – 2010. - № 2. / Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010]. [↑](#footnote-ref-1)
2. Новикова И.Г. Основы управленческого учета. Определение управленческого учета / И.Г. Новикова // Консультант бухгалтера. – 2009 . - № 11. / Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010]. [↑](#footnote-ref-2)
3. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета / М.З. Пизенгольц // Бухгалтерский учет. - 2010. - № 19. - С. 19. [↑](#footnote-ref-3)
4. Николаева С.А. Управленческий учет. Пособие для подготовки к квалификационному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера / С.А. Николаева. – М.: ИПБ-БИНФА, 2009. - Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010]. [↑](#footnote-ref-4)
5. Николаева С.А. Управленческий учет. Пособие для подготовки к квалификационному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера / С.А. Николаева. – М.: ИПБ-БИНФА, 2009. - Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010]. [↑](#footnote-ref-5)
6. Лысенко Д. Организация управленческого учета / Д. Лысенко // Аудит и налогообложение. – 2009. - Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010]. [↑](#footnote-ref-6)
7. Лысенко Д. Организация управленческого учета / Д. Лысенко // Аудит и налогообложение. – 2009. - - Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010]. [↑](#footnote-ref-7)
8. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / [К. В. Щиборщ](http://www.ozon.ru/context/detail/id/4874606/#persons#persons). – М.: [Дело и Сервис](http://www.ozon.ru/context/detail/id/858647/), 2005. – 592 с. [↑](#footnote-ref-8)
9. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2009. - № 5. / Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010]. [↑](#footnote-ref-9)
10. Клочко А.В. Нормативное регулирование управленческого учета / А.В. Клочко // Финансовая газета. – 2010. - № 5. / Режим доступа [Справочно-правовая система «Гарант» 06/10/2010]. [↑](#footnote-ref-10)