Введение

Главными задачами развития экономики на современном этапе является повышение эффективности производства, а также занятие устойчивых позиций организаций на внутреннем и международном рынках. Хорошо известно, что потребителя в первую очередь интересует качество продукции и ее цена. Чем выше первый показатель и ниже второй, тем лучше и выгоднее для покупателя и производителя. Резервы улучшения этих показателей как раз и заключены в себестоимости продукции. Себестоимость продукции организаций складывается из затрат связанных с использованием в процессе производства природных, материальных, трудовых ресурсов, основных фондов, а также затрат на реализацию продукции. Систематическое снижение себестоимости промышленной продукции – одно из основных условий повышения эффективности промышленного производства. В связи с этим важную роль в деятельности организации занимает процесс планирования, контроля затрат и их учет. Вследствие этого центральное место в системе бухгалтерского управленческого учета принадлежит учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, так как от их организации в значительной степени зависит определение результатов хозяйственной деятельности, ценообразование, действенность управленческих решений на основе современной и достоверной информации. Подход к структурно – логическому моделированию системы учета, а именно его формализации и интерпретации, взаимосвязи с качеством продукции, снижением затрат ведет к эффективности производства в целом.

Все вышеизложенное послужило мотивом для выбора темы дипломной работы «Основы организации учета затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг», построенной на материалах ОАО «НЛМК».

Актуальность выбранной темы в том, что затраты существуют в любой организации, а продуманный учет затрат ведет к снижению себестоимости, получению рентабельной продукции. Поэтому учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, а также аналитические методы нахождения оптимальных управленческих решений выдвигаются в центр внимания управленцев предприятий. Существенное значение для деятельности организаций имеет также анализ себестоимости продукции, работ и услуг. Он позволяет выяснить тенденции изменения данного показателя, выполнения плана по его уровню, определить влияние факторов на его прирост и на этой основе дать оценку работы организации по использованию возможностей и установить резервы снижения себестоимости продукции.

Цель дипломной работы – более углубленное изучение, систематизация, закрепление и расширение теоретических и практических навыков в вопросе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

С учетом поставленной цели в дипломной работе были установлены следующие задачи: раскрыть сущность затрат на производство; произвести классификацию этих затрат; освоить методы учета затрат и калькулирования себестоимости; отразить особенности синтетического учета затрат; раскрыть сущность калькуляции продукции; провести анализ затрат и себестоимости производимой продукции; определить пути совершенствования учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Объектом исследования является ОАО «НЛМК» и его структурное подразделение Производство авто запчастей, труб и металлоизделий (ПАТМ).

Предметом исследования являются затраты, осуществляемые на данном предприятии, и их учет при составлении калькуляций по выпускаемой продукции.

Для выполнения дипломной работы были изучены: основные нормативные документы, такие как Закон РФ №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов», положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации»; учебники и учебные пособия следующих авторов: Вахрушиной М.А., Николаевой О.Е, Кондракова Н.П., Савицкой Г.В. и других; производство, учет затрат и формирование себестоимости продукции в ПАТМ ОАО «НЛМК».

1. Теоретические основы организации учета затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг

1.1 Понятие затрат. Основные задачи и принципы учета

Деятельность любой организации сопряжена с расходами. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» «все расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности подразделяются на: расходы по обычным видам деятельности, прочие расходы» [11, п. 4]. К расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, оказанием услуг, приобретением и продажей товаров. На базе расходов по обычным видам деятельности определяется себестоимость – один из важнейших экономических показателей деятельности промышленных организаций и объединений, выражающий в денежной форме все затраты, связанные с производством и реализацией продукции.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство являются: учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению, калькулирование себестоимости продукции, выявление результатов деятельности структурных подразделений, выявление резервов снижения себестоимости продукции.

В российской литературе по управленческому учету приводятся различные определения затрат. Как отмечают Т.В. Шишкова и О.Е. Николаева: обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо услуги [45, с. 58]. М.А. Вахрушина приводит определение затрат, более тесно связанное с бухгалтерским учетом: затраты – средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии, и регистрируемые в балансе как активы предприятия, способные принести доход в будущем [20, с. 151]. С.А. Котляров акцентирует внимание на последствиях и целях возникновения затрат: затраты – это стоимость ресурсов, используемых в дальнейшем для получения прибыли или достижения иных целей организации [32, с. 36].

Сопоставление финансового и управленческого учета под углом уточнения терминов затрат в России показывает, что в финансовом бухгалтерском учете для определения затрат используется принцип начисления, то есть затраты относятся на себестоимость в момент их возникновения независимо от факта оплаты – последующей или предыдущей. В налоговом учете применим как принцип начисления, так и кассовый. В управленческом учете в основу подготовки информации для разных целей могут быть положены как принцип начисления, так и кассовый.

Под затратами следует понимать стоимость ресурсов, потребленных на приобретение средств и предметов труда, на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, отражаемых в балансе как активы предприятия, способные принести доход в будущем. Отсюда следует: понятие «затраты» шире, чем понятие «затраты на производство». Затраты на производство представляют собой лишь ту часть ресурсов, которая потреблена в процессе производства продукции (работ, услуг).

В отечественной практике для характеристики производственных затрат за определенный период иногда применяется термин «издержки производства». Издержки производства – денежное выражение совокупных затрат производственных факторов для осуществления организацией своей производственной деятельности. Иногда в экономической и научной литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы». В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета, расходы включают в себя убытки и затраты. Аналогичное определение содержится и в российском стандарте по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации». Так согласно данного Положения «расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [11, п. 2]. Иными словами, расходы можно трактовать как часть затрат, понесенных организацией в связи с получением дохода.

Определившись с трактовкой понятия затрат, можно дать определение следующим понятиям: объект учета затрат, место возникновения затрат, объект калькулирования, центр ответственности.

Объекты учета затрат представляют собой объекты, по которым учитываются затраты в ходе производственной деятельности (виды работ, услуг, переделов, заказов).

Объекты калькуляции представляют собой виды продукции, полученные из производства, завершенные работы, услуги, имеющие потребительскую стоимость, по которым исчисляется себестоимость. Объект калькуляции отождествляется с носителем затрат.

Место возникновения затрат – структурное подразделение организации (цех, участок, бригада, отдел), по которому ведется планирование и учет издержек производства для контроля и управления ими.

Центр ответственности может быть определен как отдельный сегмент организации, за результаты деятельности которого несет ответственность его руководитель. Каждому месту возникновения затрат должна соответствовать своя форма ответственности. В настоящее время в практике организаций наметились подходы к построению аналитического управленческого учета по центрам ответственности, которые представляют собой обособленные структурные подразделения, в которых можно организовать нормирование, планирование и учет издержек производства в целях наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования. Иначе центр ответственности может быть определен как отдельный сегмент организации, за результаты деятельности которого несет ответственность его руководитель. Каждому центру затрат должна соответствовать своя сфера ответственности. Учет по центрам ответственности организуется с той целью, чтобы получить данные о затратах и доходах по каждому из них, об отклонениях от плана. Бухгалтерская система, которая обеспечивает отражение, накопление, анализ и представление информации о затратах и результатах и позволяет оценивать и контролировать результаты деятельности структурных единиц и конкретных руководителей, называется учетом по центрам ответственности.

Основные центры ответственности непосредственно изготавливают продукцию для потребителей. В их составе выделяют центры, относящиеся к материальным запасам, подразделения основного производства, управленческие и сбытовые центры. Центры ответственности, относящиеся к материальным запасам, включают снабжение и складское хозяйство. Структурные подразделения основного производства охватывают технологический процесс производства продукции. К управленческим относятся центры ответственности, осуществляющие функции управления предприятием, например, администрация, плановый отдел. Сбытовые центры ответственности решают задачи маркетинга и сбыта продукции предприятия. Вспомогательные центры ответственности участвуют в производстве косвенно, оказывая услуги, выполняя работы для основных центров ответственности, к ним можно отнести ремонтные мастерские, объекты социальной сферы, хозяйственный отдел.

Благодаря организации упорядоченного первичного учета потребления ресурсов в производстве формируются фактические учетные данные о видах издержек производства. Управленческий план счетов издержек производства по отдельным видам направлен на достижение двуединой цели: с одной стороны, с его помощью можно моделировать работу управленческой (производственной) бухгалтерии и упростить тем самым управленческий учет на предприятии, а с другой – он должен обеспечивать повышение аналитичности учетной информации даже внутри экономических элементов издержек производства.

В отличие от управленческого учета в финансовой бухгалтерии возникающие искажения учетных данных всегда стремятся обоснованно документировать и тем самым повысить точность стоимостного учета. При этом в составе первичной учетной документации должны быть обязательно отражены признаки, подтверждающие целевой характер потребления ресурсов. К таким признакам относятся: код вида издержек производства (код экономического элемента); код изготавливаемого изделия или код объектов калькулирования для прямых одноэлементных издержек производства; код комплексных издержек производства и их калькуляционных статей; код базы распределения косвенных издержек производства, в том числе при их распределении между объектами производственного учета согласно условиям заключенных с контрагентами договоров; код места возникновения издержек производства.

Процесс учета затрат в системе бухгалтерского учета рассматривается как единый учетный процесс, связанный с учетом выпуска продукции. При этом выбор объектов учета затрат определяет систему показателей внутренней отчетности, периодичность составления отчетных калькуляций. Система всех учетных работ по учету затрат предусматривает следующие этапы:

1. первичное отражение затраченных ресурсов в производстве по мере их возникновения в процессе производственной деятельности;
2. локализацию данных о производственных затратах по центрам ответственности, видам деятельности, местам возникновения затрат, работам;
3. локализацию производственных затрат по времени их возникновения и включения в себестоимость, а также другим временным периодам – «исторические», прошлые затраты, затраты отчетного и будущих периодов;
4. распределение общих расходов предприятия между производственными подразделениями; возмещение общих производственных расходов путем включения в себестоимость незаконченной, готовой и реализованной продукции;
5. распределение производственных расходов обслуживающих производств между незаконченной и готовой продукцией и перераспределение затрат по производственным подразделениям;
6. выявление и оценка незавершенного производства, отходов, полученных в процессе производства и определение себестоимости отдельных видов продукции и всего объема товарной продукции.

Производственный учет включает учет затрат на производство – это первый и пятый этапы, а калькуляционный учет – это этапы с четвертого по шестой и выступает как интегрированная система обеспечивающая информацией управление себестоимостью. При выборе конкретного варианта налаженности учета затрат в системе управленческой бухгалтерии в организации необходимо учитывать: структуру национального Плана счетов бухгалтерского учета; отраслевые особенности формирования себестоимость продукции (работ, услуг); размер организации.

Для целей управления в организациях предусмотрен учет расходов по статьям затрат. При этом перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Перечень элементов расходов строго определенный, а перечень калькуляционных статей каждая организация устанавливает самостоятельно.

1.2 Цели и подходы к классификации затрат

Для более эффективного управления, в целях учета затрат, организациям недостаточно данных о величине затрат в целом. Менеджерам нужна информация об издержках, сгруппированных по объектам учета затрат или объектам калькулирования. Информация по центрам ответственности необходима для мотивации и контроля; о переменных затратах – для анализа соотношения выручки затрат и объема (критической точки), принятия решения «покупать или производить комплектующие изделия».

Сведения о затратах нужны менеджерам практически на всех этапах разработки и реализации управленческих решений: выявления проблемной ситуации и постановки цели; постановки условий для эффективного решения и установления ограничений; разработки альтернатив решений и выбора оптимального варианта; организации выполнения принятого решения и контроля за его выполнением.

Система учета затрат позволяет организации функционировать, оставаясь прибыльным, в современном коммерческом и административном окружении. Она обязательно согласуется с учетной политикой и корпоративными принципами, а также опирается на стандарты функциональной деятельности. Последнее особенно важно для производственных организаций, так как расчет производственной себестоимости связан с особенностями технологических процессов.

Экономически наиболее целесообразный подход к построению системы учета затрат – выделение типичных групп решений, выбор соответствующих им объектов учета затрат и выбор наиболее удобной классификационной группы затрат. Главной целью классификации затрат является удовлетворение информационных потребностей внутренних пользователей информации. Поэтому в связи с разнообразием целей решения, методов их достижения, степени новизны, периода действия и других классификационных признаков управленческих решений можно указать разные цели классификации затрат.

Классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить, поэтому для решения определенных задач соответствует своя группировка затрат (таблица 1).

Таблица 1. Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета

|  |  |
| --- | --- |
| Задачи | Классификация затрат |
| Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли | Входящие и истекшие  Прямые и косвенные  Основные и накладные  Входящие в себестоимость (производственные)  и затраты отчетного периода (периодические)  Одноэлементные и комплексные  Текущие и единовременные |
| Принятие решения и планирование | Постоянные (условно-постоянные) и переменные  Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках  Безвозвратные затраты  Вмененные (упущенная выгода)  Предельные и приростные  Планируемые и непланируемые |
| Контроль и регулирование | Регулируемые  Нерегулируемые |

Цель любой классификации затрат – помочь руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений. Принимая решения, руководитель любого уровня обязан знать, какие затраты и выгоды оно за собой повлечет. Следовательно, суть процесса классификации затрат состоит в том, чтобы выделить ту часть затрат, на которую может повлиять руководитель. Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация.

Затраты на производство группируют:

по месту их возникновения: в основном производстве, во вспомогательном производстве, в обслуживающих производствах и хозяйствах, общепроизводственные, общехозяйственные. Данные затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг);

по носителям затрат, которыми являются виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг);

по видам расходов. Эта группировка по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции;

по способу распределения: прямые и косвенные;

по экономической роли в процессе производства: основные и накладные;

затраты на продукт и периодические затраты.

Как было отмечено выше затраты в зависимости от места их возникновения подразделяются по конкретным видам:

затраты в основном производстве, то есть в производстве, которое выпускает продукцию (работы, услуги), ради которых образована организация;

затраты по организации и управлению производством – это затраты труда лиц производственно-технического персонала, инженеров, мастеров, бригадиров, а также материальные затраты, связанные с процессом организации и управления производством. В установленные сроки эти затраты списываются на основное производство;

затраты во вспомогательных производствах, которые обслуживают основное производство в порядке выполнения для него определенных работ или оказания услуг. Вспомогательные производства без основного не имеют самостоятельного значения на предприятии, хотя и могут выполнять частично работы и услуги на сторону. Работы и услуги вспомогательных производств, как правило, ежемесячно списываются на затраты соответствующих основных производств;

затраты в обслуживающих производствах и хозяйствах. К ним относят затраты в жилищно-коммунальном хозяйстве, предприятиях общественного питания, бытового обслуживания, детских учреждений, если они находятся на балансе предприятия. В отличие от вспомогательных производств данные затраты на основное производство не списываются. Каждые из них имеют собственные источники покрытия. Хотя эти производства напрямую не связаны с основным производством данной организации, но они обслуживают бытовые нужды работников и в этом плане способствуют обеспечению нормального хода процесса производства на предприятии.

Соответственно этой классификации в бухгалтерском учете выделяются счета для учета затрат. Так затраты основного производства учитываются на счете 20 того же наименования. В зависимости от степени специализации основного производства строится система субсчетов по счету 20. Затраты по организации производства и управлению учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Затраты во вспомогательных производствах учитываются на счете 23 того же наименования, по которому открываются субсчета по конкретным видам вспомогательных производств: ремонтные мастерские, электроснабжение, автомобильный транспорт. Для учета затрат по обслуживающим производствам и хозяйствам предназначен счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», к которому открываются также субсчета в разрезе вспомогательных производств и хозяйств.

Для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли дается следующая классификация затрат.

Входящие и истекшие затраты (затраты и расходы). Входящие затраты–это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы. Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших. Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков. Так в балансе промышленного предприятия входящие затраты в части производственных запасов представлены тремя статьями, каждая из которых являет собой стадию процесса производства: запасы материалов (на складе и в ожидании переработки), запасы в незавершенном производстве (полуфабрикаты собственного производства) и запасы готовой продукции. Итак, входящие затраты являются синонимом термина «затраты», а истекшие – тождественны понятию «расходы». Расходы – это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

По способу включения в себестоимость продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные. Эта классификация выполняет определенную функцию в системе калькулирования продукции. Прямые и косвенные издержки играют решающую роль в методике калькулирования себестоимости. Прямыми называются затраты, которые связаны с производством конкретных видов продукции, выполнением конкретных работ и могут быть прямо включены в их себестоимость. Размер прямых затрат на единицу продукции практически не зависит от объема производства. Прямые издержки могут быть записаны в учетных документах, так что их можно точно и обосновано отнести к конкретному калькуляционному объекту. Прямыми издержками являются прямые материальные затраты и прямые расходы на оплату труда или другие статьи, производные от них. К статье прямых материальных затрат относится себестоимость израсходованных материальных ресурсов, которые образуют основу продукта и являются необходимым компонентом при его изготовлении. Материалы, создающие условия для производства, расход которых неудобно определять на единицу продукции, например нитки в швейной промышленности, не признаются прямыми издержками, а относятся к косвенным издержкам. Это вспомогательные материалы. Прямые затраты на оплату труда включают заработную плату производственных рабочих, непосредственно занятых производством продукции. Заработная плата обслуживающего и административного персонала не является прямыми расходами на оплату труда и относятся к косвенным издержкам. Косвенные издержки связаны с производством нескольких видов продукции, они не могут быть записаны в учетных документах по какому-либо конкретному объекту. Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станкочасов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика должна описываться в учетной политике предприятия.

По экономической роли в процессе производства затраты делятся на основные и накладные. Основными называют затраты, непосредственно связанные с производством продукции. Это стоимость сырья, материалов, оплата труда основных производственных рабочих. Они составляют существенную часть переменных издержек, размер которых на единицу продукции является относительно неизменным. Основные издержки обычно являются прямыми издержками при калькулировании. Накладные издержки необходимы для управления организацией, они планируются и учитываются как отдельный комплекс и распределяются по видам продукции, обычно при помощи косвенных расчетов. Накладные затраты в свою очередь подразделяют на: производственные, к ним относят затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и производственных помещений, включая амортизационные отчисления, оплату труда вспомогательных рабочих, административного и обслуживающего персонала, расходы на отопление, освещение и все другие расходы функционирующего подразделения организации; непроизводственные, а именно это издержки складывающиеся из административных расходов, общих для всей организации, расходов на маркетинг, содержание общехозяйственных служб и другие расходы, связанные с функционированием организации. Накладные издержки относительно постоянны во времени, они могут меняться в зависимости от объема производства. В расчете на одну единицу продукции такие расходы являются переменными.

Относительно новая классификация затрат: затраты на продукт и период позволяет определить влияние затрат на величину прибыли организации. Затраты на продукт распределяются между себестоимостью реализованной продукции и запасами. Эти переходящие затраты относятся на уменьшение прибыли только тогда, когда продукция реализована, что может случиться через несколько периодов после ее производства. Причинами временного разрыва могут являться особенности технологии или плохая работа коммерческих отделов. Периодические затраты всегда влияют на исчисление прибыли того отчетного периода, в котором они были произведены. Если говорить о периодических затратах от обычных видов деятельности, то они не проходят через стадию запасов, а сразу же относятся на уменьшение себестоимости реализованной продукции. В финансовом учете они отражаются в периоде возникновения по дебету счета 90 «Продажи». К категории «периодические затраты» от прочих видов деятельности можно отнести начисленные проценты за кредит, начисленные штрафы. Затраты на период также называют затратами отчетного периода, периодическими и незапасоемкими.

Группировка затрат по статьям калькуляции дает возможность видеть затраты по их месту и назначению, знать, во что обходится организации производство и реализация отдельных видов продукции. Планирование и учет себестоимости по статьям расходов необходимы для того, чтобы определить, под влиянием каких факторов сформировался данный уровень себестоимости, в каких направлениях нужно вести борьбу за ее снижение.

Классификация затрат по статьям калькуляции предусматривает выделение затрат на производство, которые могут быть включены в себестоимость отдельных видов продукции (как прямые расходы). Статьи калькуляции могут быть как одноэлементными, так и комплексными (многоэлементными) в зависимости от того, объединяют ли они в себе расходы, относящиеся к одному экономическому элементу или к нескольким. Так, например, статья «сырье и материалы» является одноэлементной, поскольку включает только «материальные затраты», а статья «общепроизводственные расходы» является комплексной, объединяющей целый ряд экономических элементов.

На сегодняшний день типовая номенклатура калькуляционных статей издержек производства состоит из 12 пунктов:

1. Сырье и материалы;
2. Возвратные отходы;
3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий (организаций);
4. Топливо и энергия на технологические цели;
5. Заработная плата производственных рабочих;
6. Отчисления на социальные нужды;
7. Расходы на подготовку и освоение производства;
8. Общепроизводственные расходы;
9. Общехозяйственные расходы;
10. Потери от брака;
11. Прочие производственные расходы;
12. Расходы на продажу.

При этом, как правило, в многономенклатурных производствах первые 6 статей обычно относят к основным расходам, а остальные – к накладным. Представленная номенклатура статей себестоимости не является и не может быть единственной, в некоторых калькуляциях она может разрастаться до нескольких десятков статей. Несмотря на то что в основу существующей номенклатуры калькуляционных статей положена степень участия различных затрат в осуществлении производственных процессов, она не учитывает современные проблемы в управлении организаций. В частности, комплексный характер статей не позволяет четко разграничить ответственность за отдельные составляющие себестоимости, увязав величину расходов с деятельностью конкретных менеджеров. Тот факт, что калькуляционные статьи содержат элементы, как переменных, так и постоянных расходов, делает невозможным использование информации, собранной в разрезе статей калькуляции, для многих управленческих решений.

Классификация затрат по статьям калькуляции должна учитывать потребности нормативного учета, а также способствовать реализации такого важного инструмента управления затратами, как бюджетирование. Кроме того, эффективность текущего контроля расходов в значительной мере зависит от правильной организации постатейного учета затрат.

Управленческие решения в основном обращены в будущее. Следовательно, руководителям нужна подробная информация об ожидаемых расходах и доходах. Для подготовки информации по оперативным, тактическим и стратегическим управленческим решениям затраты подразделяются на следующие виды: переменные, постоянные; учитываемые (релевантные) и не учитываемые при принятии решений (безвозвратные); альтернативные (вмененные); приростные (инкрементные).

Постоянными называют затраты которые не зависят от изменения объема производства, то есть не зависят от уровня деловой активности организации. К таким расходам можно отнести расходы на содержание зданий, амортизацию, расходы на рекламу, заработную плату работников управления. Постоянные затраты, рассчитанные на единицу продукции, изменяются в зависимости от объемов производства, а именно они уменьшаются при увеличении объемов производства. В расчете на весь объем произведенной продукции такие затраты остаются величиной постоянной.

К переменным относятся затраты, сумма которых изменяется в прямой зависимости от объема производства. Это затраты сырья и основных материалов, заработная плата основных производственных рабочих. Переменные затраты, рассчитанные на единицу продукции, являются постоянными. Провести четкое разграничение на переменные и постоянные на практике практически невозможно, так как некоторые из них являются полупостоянными либо полупеременными. Поэтому зачастую их называют условно-постоянными или условно-переменными.

Деление затрат на постоянные и переменные лежит в основе расчетов критической точки объемов производства, анализа порогов рентабельности, конкурентоспособности, ассортимента выпускаемой продукции и в конечном итоге – в основе выбора экономической политики предприятия.

Затраты, учитываемые и не учитываемые в расчетах при оценках. Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Сравниваемые при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения. Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется, поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы, которые от варианта к варианту меняются. Эти затраты, отличающие одну альтернативу другой, часто в управленческом учете называют релевантными. Они учитываются при принятии решений. Показатели первой группы, напротив, не принимаются в расчет при оценках. Бухгалтер-аналитик представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, таким образом готовит свои отчеты, чтобы они содержали лишь релевантную информацию.

Безвозвратные затраты. Это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать, то есть произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений. Однако не всегда не принимаемые в расчет при оценках затраты являются безвозвратными.

Вмененные (воображаемые) затраты. Данная категория присутствует лишь в управленческом учете. Бухгалтер финансового учета не может позволить себе «вообразить» какие-либо затраты, так как он строго следует принципу их документальной обоснованности. В управленческом учете для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называются вмененными. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

Альтернативные затраты – это затраты, которые добавляются при принятии решений в случае ограниченности ресурсов, но в будущем их может и не быть. По сути, такие затраты характеризуют возможности предприятия по использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения.

Приростные затраты возникают в случае изготовления дополнительной партии продукции. Если в результате принятого решения изменяются постоянные затраты, то их увеличение рассматривается как приростное.

Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности). Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Такой подход в управленческом учете назван учетом затрат по центрам ответственности.

В целях контроля и регулирования уровня затрат применяется их следующая классификация:

регулируемые и нерегулируемые. Регулируемые – затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны менеджера. В целом на предприятии все затраты регулируемы, но не все затраты могут регулироваться на низших уровнях управления.

Например, администрация предприятия имеет право регулировать приобретение производственных запасов, нанимать людей на работу, организовывать отдельные производственные участки, цехи, в то же время на такие затраты не влияет руководитель низшего звена управления. Затраты, на которые не влияет менеджер данного центра ответственности, называют нерегулируемыми со стороны этого менеджера. Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые предусмотрено в отчетах об исполнения сметы по центрам ответственности. Такое решение позволяет выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за затратами подразделения предприятия.

эффективные и неэффективные. Эффективные – затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты. Неэффективные – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные расходы – это потери на производстве. К ним от носят потери от брака, простоев, недостачи незавершенного производства и материальных ценностей на общезаводских складах и цеховых кладовых, порча материалов. Обязательность выделения неэффективных расходов диктуется тем, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

в пределах норм (сметы) и отклонений от норм. Деление затрат на расходы в пределах норм (сметы) и отклонений от норм применяют в текущем учете хода производства. Оно служит для определения эффективности работы подразделений путем оценки соответствия фактических затрат нормативным (плановым) или фактической себестоимости ее нормативному (плановому) уровню: контролируемые и неконтролируемые. К контролируемым относят затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов, а именно лиц, работающих на предприятии. Особо важно выделение контролируемых затрат на предприятиях с многоцеховой организационной структурой. По своему составу они отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами. Неконтролируемые затраты – это затраты, не зависящие от деятельности субъектов управления. Например, переоценка основных фондов, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменения цен на топливно-энергетические ресурсы и другие подобные расходы.

Основной целью классификации является обеспечение информацией системы контроля и регулирования затрат на производство. Система контроля представляет собой коммуникационную сеть, при которой управляют производственной деятельностью в целом и затратами в частности. Она обеспечивает полноту и правильность действий в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства.

1.3 Методы учета затрат и калькулирование себестоимости

Одним из основных показателей работы организации является себестоимость продукции. Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Исчисление этого показателя необходимо:

для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики;

определения рентабельности производства и отдельных видов продукции;

осуществления внутрипроизводственного хозрасчета;

выявление резервов снижения себестоимости продукции;

определение цен на продукцию;

исчисление национального дохода в масштабах страны;

расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий;

обоснование решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших.

Весь процесс учета производственных затрат подразделяется на этапы:

группировка затрат по объектам учета;

распределение затрат по объектам калькуляции;

определение себестоимости единицы продукции.

Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ или услуг и всей товарной продукции называется калькуляцией. Калькуляция – это заключительный этап учета затрат на производство продукции, в процессе которого группируются затраты и исчисляется себестоимость продукции. Калькуляция начинается с использования данных о производственных затратах и количестве полученной продукции и заканчивается оценкой продукции по фактической себестоимости. В зависимости от времени и порядка составления различают: проектную, нормативную, ожидаемую и отчетную калькуляции.

плановую калькуляцию, которая определяет среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период. Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Плановые калькуляции предназначены для расчета плановой себестоимости продукции, работ, услуг при составлении бизнес-плана и являются основой для разработки планово-учетных цен на выпускаемую продукцию;

разновидностью плановой калькуляции является проектная (сметная) калькуляция, которая составляется на вновь проектируемые, осваиваемые изделия или работы. Обычно они являются основанием для плановых калькуляций в период массового выпуска новых изделий после их освоения или расчетов с заказчиками за разовые работы;

нормативная калькуляция применяется при нормативном методе планирования и учета затрат и составляется на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат. Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. В отличие от плановой в нормативную калькуляцию вносятся уточнения в процессе производства по мере изменения норм и устанавливаются отклонения в течение отчетного периода;

ожидаемая (провизорная) калькуляция составляется на 1 октября текущего отчетного года по фактическим данным бухгалтерского учета за предшествующие 9 месяцев и предлагаемым данным по затратам и выходу продукции за оставшийся период до конца отчетного года. Данные калькуляции используются для предварительного определения результатов работы организации, а также для разработки мероприятий по дальнейшему снижению себестоимости продукции и повышению рентабельности производства на оставшееся до конца года время;

отчетные или фактические калькуляции составляют по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ, оказанных услуг за отчетный период. Показатель фактической себестоимости используются для определения результата производственной деятельности организации.

Калькуляции подразделяются также в зависимости от места совершения расходов и величины включаемых затрат в себестоимость продукции. По этому признаку различают технологическую (по прямым издержкам) себестоимость, сокращенную производственную себестоимость, полную (коммерческую) себестоимость.

Технологическая себестоимость состоит из прямых производственных издержек на первичных участках производства (на участке, в бригаде, по отдельному агрегату): фактических затрат на оплату труда производственных рабочих, стоимости сырья, материалов, покупных полуфабрикатов, энергии на технологические цели.

Сокращенная производственная себестоимость продукции и работ состоит из технологической себестоимости и общепроизводственных расходов. Производственная себестоимость продукции состоит из сокращенной производственной себестоимости и общехозяйственных расходов.

Полная (коммерческая) себестоимость слагается из производственной себестоимости и внепроизводственных расходов, связанных с реализацией продукции.

Технологические и организационные особенности производства, количественные и качественные характеристики продукции, цели управления требуют различного сочетания способов и приемов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции, способствующих правильному использованию таких экономических рычагов, как прибыль, цена, себестоимость. В этой связи в целях получения достоверных данных о себестоимости продукции необходим правильный выбор методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Калькуляции позволяют принимать более оптимальные управленческие решения, сравнивать фактические затраты с плановыми затратами. Калькуляции способствуют повышению экономической обоснованности цен на продукцию, поскольку за базу цены принимается на ряду с потребительской стоимостью товара общественно необходимые затраты на производство и реализацию изделий, работ, услуг. Калькуляции помогают принять обоснованные решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших. Особенно возрастает роль калькуляций в условиях рыночных отношений, когда каждой организации необходимо соизмерять свои затраты с доходами, а экономия производственных затрат становится основным источником увеличения доходов трудовых коллективов, а также повышения конкурентной способности организаций.

Какие затраты и в какой мере они включаются в себестоимость зависит от метода их учета и калькулирования. Под методом учета затрат целесообразно понимать совокупность способов аналитического учета затрат на производство, а под методом калькулирования – способы и приемы исчисления себестоимости объектов калькулирования.

Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции.

Учитывая сложившуюся практику в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, следует разграничить понятия метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости.

В промышленных организациях применяют в основном нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции, характеристика которых рассмотрена ниже.

Позаказный метод учета затрат на производство применяется в производствах по заказам отдельных потребителей: в ремонтных, столярных, швейных мастерских, он позволяет вести учет затрат по заказам независимо от продолжительности его выполнения, а в пределах каждого заказа по статьям калькуляции. Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня открытия заказа до его выполнения. При данном методе учета и калькулирования на каждый открытый заказ открывается отдельная карточка по учету затрат, в которой содержится шифр и номер заказа, разрешение на проведение работ и их описание, временной промежуток, необходимый для выполнения заказа, а также количество единиц, которое нужно произвести. Карточка представляет средство контроля отдельных стадий заказа и разграничивает персональную ответственность руководителей подразделений за выполнение заказа. Общая сумма затрат, зарегистрированная в карточке до закрытия заказа считается незавершенным производством. Отчетную калькуляцию выполняют только после выполнения заказа, который обязательно закрывается. При этом определяется индивидуальная себестоимость продукции. Данный метод характеризуется следующими признаками: сбор данных о всех понесенных расходах и отнесение их на отдельные виды работ или серии готовой продукции; измерение затрат по каждой завершенной партии, а не за промежуток времени.

Технологический процесс и учетные процедуры предполагают: планирование производства в целом и в разрезе затрат; карточку регистрации затрат по заказу; сбор и распределение затрат; ведение калькуляционных счетов, журналов, книг и других учетных регистров, формирующих структуру учета и его связь с системой калькулирования.

Попроцессный метод учета затрат самый распространенный в сельскохозяйственных предприятиях, добывающих отраслях. Этот метод позволяет учесть затраты на протяжении всего процесса производства по отношению к определенным видам продукции. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования заключается в том, что прямые и косвенные затраты учитываются по статьям калькуляции на весь объем выпущенной продукции. Объекты учета затрат часто совпадают с объектами калькулирования. Основные особенности данного метода: производственные затраты группируются по отдельным подразделениям или участкам; затраты списываются за календарный период (неделю или месяц), а не за время, необходимое для завершения отдельного заказа.

При попроцессном методе выполняется следующая последовательность:

1. документирование и учет затрат по элементам (по прямым расходам);
2. документирование и учет затрат, относимых на комплексные статьи (в связи с необходимостью учета затрат на вспомогательные производства и расходов на управление);
3. распределение затрат по процессам;
4. определение общей величины затрат за месяц;
5. распределение затрат, производится в том случае, если учет организуется не по производству в целом, а по отдельным процессам.

При попроцессной калькуляции используется усреднение: все накладные расходы одного участка или всего производства делятся на количество продукции, произведенной за данный период времени. При этом возникают проблемы распределения накладных расходов между законченными и незаконченными изделиями. Для этого используется понятие эквивалентного объема производства или эквивалентной единицы продукции. Это понятие используют для измерения количества изделий, изготовленных за определенный период времени. Оно позволяет распределять общую сумму прямых расходов за период между готовой и незавершенной продукцией путем пересчета незавершенных изделий в условно-готовые эквивалентные единицы.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). В этом случае затраты учитываются не только по видам продукции, но и по переделам. При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

При бесполуфабрикатном способе затраты учитываются по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении. Этот учет ведется в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При полуфабрикатном способе движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями, а себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела, что позволяет выявить их себестоимость на различных стадиях обработки и поэтому обеспечивает более действенный контроль за себестоимостью продукции.

При попередельном методе используются элементы и способы, применяемые в других методах учета и калькулирования затрат. При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода – систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм и учет изменения этих норм. В первичной документации и в оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии необходимо сопоставлять с нормативными. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, являть резервы снижения себестоимости продукции.

Нормативный способ – составная часть нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Предпосылками применения этого способа являются составление калькуляции нормативной себестоимости единицы продукции, документирование и учет отклонений от действующих норм и нормативов.

При использовании нормативного метода учета все затраты предприятия разделяются на два вида: нормируемые; ненормируемые.

В качестве нормируемых, как правило, выступают прямые затраты. Использование метода стандарт-кост также предполагает, что нормирование и последующий учет осуществляется по количественному и стоимостному критерию. Нормативный метод предусматривает соблюдение следующих принципов: предварительное составление калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии текущих норм и смет; ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определение влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективность мероприятий, послуживших причиной изменения норм; учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонениям от норм; установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения; определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Наиболее важным элементом данного метода является калькуляция нормативной себестоимости. Калькулирование осуществляется с использованием нормативного обеспечения предприятия, представляющего собой комплекс всех нормативов, норм и смет, которые используются для планирования, организации и контроля производственного процесса.

2. Организация учета затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг

2.1 Организационно-экономическая характеристика ОАО «НЛМК» и его структурного подразделения «Производства автозапчастей, труб и металлоизделий»

ОАО «НЛМК» представляет собой вертикально-интегрированную сталелитейную компанию, которая контролирует основных поставщиков сырья и в значительной степени обеспечивает свои потребности в энергоснабжении и является организацией полного металлургического цикла площадью 27,5 км2, находящейся в городе Липецке.

В его состав входит: агломерационное производство с четырьмя агломашинами; коксохимическое производство с восемью коксовыми батареями; два доменных цеха с пятью доменными печами общим объемом 11 400 м3; два конвертерных цеха, в состав которых входят два конвертера емкостью по 300 тонн каждый, три конвертера емкостью 160 тонн каждый, и девять УНРС: шесть криволинейного типа, одна радиального типа и две вертикального типа; производство горячего проката с непрерывным широкополосным станом горячей прокатки 2000; три цеха холодной прокатки, в состав которых входят 2 двадцати валковых стана, реверсивный стан, 2 непрерывных стана, полностью непрерывный стан «бесконечной прокатки».

Основной целью деятельности Общества является получение прибыли. Общество может осуществлять любые виды хозяйственной деятельности в соответствии с целью своей деятельности, за исключением запрещенных законодательством Российской Федерации. Общество может заниматься лицензируемыми видами деятельности только при наличии лицензии.

Поставки железорудного концентрата на Новолипецкий комбинат осуществляются с предприятий, расположенных в радиусе 350 км от Липецка. Производственные мощности НЛМК расположены в непосредственной близости от основных регионов потребления стали – в центре Европейской части России и Поволжье. Географическая близость к портам Балтийского и Черного морей, а также к основным российским потребителям, большинство из которых находятся в пределах 1500 км от Липецка, играет большую роль в снижении транспортных расходов.

НЛМК занимает третье место в России среди предприятий по производству стали и проката. Производственные мощности Компании считаются одними из самых технологически оснащенных в стране. НЛМК выпускает следующие основные виды продукции: стальные полуфабрикаты (слябы), горячекатаный прокат, холоднокатаный прокат, оцинкованный прокат, прокат с полимерными покрытиями, динамный и трансформаторный прокат.

ОАО «НЛМК» является одним из лидеров российской металлургической промышленности по внедрению технологических инноваций. Производственная стратегия компании предусматривает реконструкцию и внедрение современных технологий. Программа технического перевооружения и развития, реализация которой начата в 2000 году, является ключевым элементом стратегии компании.

Общество является коммерческой организацией, уставный капитал которой разделен на определенное число акций, удостоверяющих обязательственные права акционеров по отношению к акционерному Обществу и Общества по отношению к акционерам. Акционеры не отвечают по обязательствам Общества и несут риск убытков, связанных с его деятельностью, в пределах стоимости принадлежащих им акций. Уставный капитал Общества на 1 января 2007 года состоял из 5 993 227 240 размещенных обыкновенных акций номинальной стоимостью 1 (один) рубль. Общество является юридическим лицом и имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Высшим органом управления Общества является общее собрание акционеров. К компетенции общего собрания акционеров относятся определение количественного состава Совета директоров Общества, избрание его членов и досрочное прекращение их полномочий. Совет директоров Общества осуществляет общее руководство деятельностью Общества, за исключением решения вопросов, отнесенных настоящим Уставом к компетенции общего собрания акционеров. Членами Совета директоров Общества избирается из их числа большинством голосов от общего числа членов Совета директоров Председатель Совета директоров Общества. Руководство текущей деятельностью Общества осуществляется единоличным исполнительным органом Общества – Президентом (Председателем Правления) и коллегиальным исполнительным органом Общества – Правлением. Структура управления и организации деятельности представлена в приложении 1.

Сбыт продукции, выпускаемой комбинатом осуществляется по двум каналам: оптовым торговцам, на экспорт зарубежным промышленным заказчикам; напрямую отечественным заказчикам и оптовикам. Сбытовая политика Компании основана на развитии долгосрочных взаимоотношений с заказчиками, включая конечных потребителей, которые закупают продукцию через партнеров-оптовиков посредством обеспечения стабильного качества, конкурентных цен и своевременных поставок.

На протяжении последних лет сохраняется тенденция к увеличению доли отгрузки металлопродукции на внутренний рынок. Гибкость стратегии продаж позволяет НЛМК своевременно реагировать на постоянно изменяющиеся внешние условия, характерные для мирового рынка металлопродукции, и увеличивать поставки в регионы, где наблюдается наиболее значительный спрос на продукцию Компании и существует высокий потенциал роста. При поставках металлопродукции НЛМК стремится ориентироваться на запросы потребителей, постоянно улучшать качество выпускаемой продукции, устанавливать конкурентоспособные цены, а также развивать собственные мощности в соответствии с потребностями мирового рынка стали.

Значительно возросла продажа на экспорт. В 2007 году основными направлениями экспортных поставок Группы НЛМК стали страны Северной Америки, Европы, а также страны Ближнего Востока, включая Турцию. В число крупнейших азиатских рынков сбыта Компании в 2007 году вошли Таиланд и Тайвань. Поставки электротехнического проката в Китай в основном осуществлялись через филиал ОАО «НЛМК», расположенный в г. Владивосток – НЛМК ДВ.

Тенденции продажи продукции на внутреннем рынке в 2007 году значительно развиваются. Благоприятная конъюнктура внешнего рынка, растущий спрос на металлопродукцию со стороны динамично развивающейся российской промышленности, и, в первую очередь, неудовлетворенный спрос на прокат с покрытием, положительно повлияли на ценовую динамику 2007 года. На внутреннем рынке, на протяжении всего года, наблюдался рост цен. После ввода в эксплуатацию нового агрегата непрерывного горячего цинкования, значительно увеличилась доля поставок на российский рынок оцинкованного проката. Рост продаж на экспорт электротехнического проката связан с увеличением объемов продаж после приобретения крупного производителя данного вида продукции – ООО «ВИЗ-Сталь».

Значительное место в развитии ОАО «НЛМК» занимает деятельность в области закупок. Политика ОАО «НЛМК» в области закупок осуществляется в интересах экономической эффективности акционерного общества, поддержки его конкурентных преимуществ, связанных с низкой себестоимостью производства, высокой прибыльностью по отрасли, успешным исполнением программ модернизации и повышения производительности производственных мощностей. Целью Политики закупок является приобретение продукции, работ (услуг) с минимальными рисками на наиболее выгодных для Общества условиях, выполненных с использованием прогрессивных технологий и современных материалов, сбалансированных по цене и качеству. Закупки с оплатой по факту поставки с отсрочкой платежей признаны Обществом преимущественной формой оплаты. При этом Общество гарантирует своим контрагентам своевременность оплаты.

Благодаря сбалансированной сбытовой политике, эффективному управлению производственными издержками, активным действиям в области слияний и поглощений, а также масштабной программе по модернизации производственных мощностей, НЛМК в 2007 году сохранил позиции одной из наиболее рентабельных компаний в мировой черной металлургии и достиг рекордных финансовых показателей.

В целях извлечения прибыли, предприятие осуществляет хозяйственную деятельность, направленную на получение дополнительной прибыли, поэтому на комбинате помимо производства листового и рулонного металла, что является основным видом производства, имеются и не основные производства. Данными видами являются: производство железобетонных и шлаковых изделий, услуги автотранспорта, медицинские услуги и другие. Одним их цехов, выпускающих не основную продукцию комбината является подразделение «Производство автозапчастей, труб и металлоизделий». Данное подразделение содержит в себе три цеха и два вспомогательных участка. Структура ПАТМ по цехам, производственным участкам и видам выпускаемой продукции представлена в приложении 2 (коды отмеченные рядом с цехами пригодятся при рассмотрении учета затрат). О производственной деятельности ПАТМ можно отметить следующее: Цех производства автозапчастей производит крыло штампованное, сварное, грунтованное, панель двери, панель задка для таких моделей машин, как ВАЗ 2101, 2105, 2106. При данном цехе имеется участок производства полиэтиленовой пленки и изделий из них, на котором производят разнотолщинную пленку и упаковочные полиэтиленовые пакеты; Цех труб и металолоизделий выпускает трубу круглую и квадратную различного диаметра, гвозди разной длины, своды, производят нарезку штрипса разной ширины; Цех производства скобяных и оцинкованных изделий изготавливает ведра, емкости разного объема, скобяную петлю, скобы, упаковочные замки, отливы, защитные уголки; участок обеспечения производства оказывает услуги по перевозкам цехам ПАТМ и цехам комбината; инструментальный участок предназначен для ремонта технологической оснастки, изготовления сменного оборудования для цехов ПАТМ. Выпускаемая продукция реализуется разным потребителям: организациям, частным предпринимателям, а также используется цехами комбината. Продукция, выпускаемая ПАТМ ОАО «НЛМК» рентабельна, пользуется спросом российских и зарубежных потребителей. За эффективностью производимой продукции ежемесячно проводится анализ затрат, связанных с выпуском продукции, выявляется динамика объемов производства и реализации продукции.

Общество ведет бухгалтерский учет и предоставляет финансовую отчетность в порядке, установленном действующим законодательством РФ и Уставом Общества. Ответственность за организацию, состояние и достоверность бухгалтерского учета в Обществе несет Президент (Председатель Правления).

Достоверность данных, содержащихся в годовом отчете Общества, годовой бухгалтерской отчетности, должна быть подтверждена Ревизионной комиссией Общества. Годовой отчет подлежит предварительному утверждению Советом директоров Общества не позднее чем за 30 дней до даты проведения годового общего собрания. Общество составляет и представляет годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с порядком, установленным законодательством РФ, учредительными документами и решениями Совета директоров.

Баланс и отчет «О прибылях и убытках» ОАО «НЛМК» представлены:

в приложении с 3 по 4 за 2007 год;

в приложении с 5 по 6 за 2006 год;

в приложении с 7 по 8 за 2005 год.

Согласно аудиторского заключения от 30 марта 2008 года «финансовая (бухгалтерская) отчетность Компании отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение Компании на 31 декабря 2007 года и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2007 года включительно в соответствии с требованиями законодательства РФ в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности» (приложение 9). В целях детального ознакомления с результатами деятельности организации за 2005–2007 гг. рассчитаны основные экономические показатели в приложении 10.

Выручка за 2007 год в сравнении с 2006 и 2005 годами выросла на 21 081 млн. руб. и на 14 122 млн. руб. соответственно. В динамике данный рост составил к 2006 году 17,68%, к 2005 году – 11,19%. Основным видом продукции ОАО «НЛМК» является продукция металлургического производства. По показаниям выручки данной продукции также наблюдается рост на 21 093 млн. руб. к 2006 году и на 14 005 млн. руб. к 2005 году. Рост выручки повлек за собой и рост себестоимости проданной продукции на 9,42% к 2006 году и на 23,65% к 2005 году. Нераспределенная прибыль в сравнении с 2006 годом выросла на 12 301 млн. руб., в сравнении с 2005 годом данный показатель оказался ниже на 2 073 млн. руб.

Для более глубокого изучения финансового состояния предприятия были рассчитаны коэффициенты абсолютной и текущей ликвидности, коэффициент критической оценки (таблица 2).

Таблица 2. Коэффициенты ликвидности по ОАО «НЛМК» за 2007 год

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Коэффициенты | Формула расчета | Значение показателя | | Рекомендуемое значение |
| на начало 2007 года | на конец 2007 года |
| Коэффициент абсолютной ликвидности (K1) | К1=А1 / (П1 + П2) | 5,61 | 0,10 | ≥ 0,2 |
| Коэффициент критической оценки (K2) | К2=(А1 + А2) /  (П1 + П2) | 7,64 | 1,99 | ≥ 1 |
| Коэффициент текущей ликвидности (покрытия) (К3) | К3 = (А1 + А2 + А3) / (П1 + П2) | 9,91 | 3,77 | ≥ 2 |

Основные показатели необходимые для расчета коэффициентов и определения ликвидности представлены в приложении 11, на основании которых была сформирована модель ликвидности баланса за 2007 год. Модель ликвидности баланса имела следующий вид:

на начало 2007 года:

43 802,10 > 7 811,60 А1 > П1;

15 894,40 > 0 А2 > П2;

17 690,20 > 1 191,60 А3 > П3;

61 364,30 < 129 747,80 А4 < П4;

на конец 2007 года:

1 190,60 < 8 186,60 А1 < П1

23 281,80 > 4 082,00 А2 > П2

21 801,20 > 1 661,90 А3 > П3

126 936,50 < 159 279,60 А4 < П4.

Анализ ликвидности баланса за 2007 год показывает, что срочные обязательства на начало 2007 года покрываются наиболее ликвидными средствами, на конец 2007 года на покрытие срочных обязательств наиболее ликвидными средствами недостает 6 996 млн. рублей. Краткосрочные пассивы на начало и конец года перекрываются быстрореализуемыми активами на 15 894,4 млн. рублей и 19 199,8 млн. рублей. Долгосрочные пассивы перекрывают медленнореализуемые активы соответственно на 16 498,6 млн. рублей и 20 139,3 млн. рублей.

Коэффициент абсолютной ликвидности свидетельствует о том, что в ближайшее время предприятие может погасить практически полностью краткосрочную задолженность. Предприятие располагает денежными средствами для погашения краткосрочных долгов, о чем свидетельствует рост коэффициента ликвидности. Коэффициент покрытия характеризует, что сумма краткосрочных обязательств покрывается мобильными средствами, предприятие имеет возможность быстро рассчитаться по краткосрочным долгам.

Бухгалтерский учет в Обществе ведется бухгалтерской службой предприятия. Данная служба является структурным подразделением ОАО «НЛМК», а именно Дирекцией по учету и возглавляется Главным бухгалтером. Состав, подчиненность, задачи и функции Дирекции по учету определяются Положением «О Дирекции по учету» и должностными инструкциями, разработанными на работников службы. Ответственным за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности является Главный бухгалтер Общества. В состав Дирекции по учету входят: управление консолидированной финансовой отчетности; управление производственного учета; управление финансового учета и отчетности; отдел налоговой отчетности.

Ведение бухгалтерского учета обеспечивается автоматизированной системой «Бухгалтерский учет и финансы» посредством сбора информации о хозяйственных операциях, обработки этой информации, выполнения необходимых расчетов, хранения данных и формирования различных форм отчетности, а также другими системами, используемыми в структурных подразделениях.

2.2 Отраслевые особенности производства и их влияние на организацию производственного учета

В зависимости от конкретного вида деятельности бухгалтерский учет в организации может иметь некоторые особенности. Предприятие может быть многопрофильным, то есть осуществлять различные виды деятельности. При этом процесс бухгалтерского учета все равно должен быть единственным для всего предприятия в целом, учитывая отраслевые особенности по всем осуществляемым видам деятельности. В условиях рыночной экономики административный аппарат организации должен самостоятельно принимать решения: в каких разрезах классифицировать затраты; насколько детализировать места возникновения затрат и каким образом их увязывать с центрами ответственности; вести учет фактических либо плановых, полных либо частичных затрат. При этом выбор того или иного подхода в решении вопросов учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) зависит от нужд управления организацией.

Бухгалтерский учет издержек обращения и производства организаций металлургической промышленности должен обеспечивать своевременное, полное и достоверное отражение фактических расходов, а также контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов. ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат» является многопрофильной организацией. Основными видами деятельности Общества являются:

производство и реализация продукции черной металлургии;

изготовление и реализация продукции машиностроения (оборудования, оснастки, инструмента и запасных частей);

производственное, жилищное и коммунальное строительство, оказание строительных и социально-бытовых услуг;

производство, передача, распределение электрической, тепловой энергии;

изготовление, монтаж, наладка и ремонт энергообъектов, электрического оборудования и энергоустановок потребителей;

международные пассажирские и грузовые перевозки автомобильным транспортом;

утилизация, складирование, перемещение, размещение, захоронение, уничтожение промышленных и иных отходов (материалов, веществ);

осуществление видов деятельности, связанных с работами (услугами) природоохранного назначения;

образовательная деятельность;

и другие виды деятельности.

В связи с разнообразием видов деятельности, с учетом всех особенностей производства, бухгалтерией ОАО «НЛМК» была сформирована соответствующая учетная политика. Учетная политика для целей бухгалтерского учета устанавливает единые методологические основы, порядок организации, форму и способы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в ОАО «НЛМК». Она не противоречит законодательству и содержит следующие разделы: общие положения, организационно-технические положения, методологические положения. Имеет в своем составе применяемый ОАО «НЛМК» план счетов, который не противоречит Приказу Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению». Согласно учетной политики можно выделить некоторые аспекты учета затрат на изучаемом предприятии.

Общество признает расходами по обычным видам деятельности расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также расходы, осуществление которых связано с оказанием услуг (выполнением работ), если производство и продажа продукции (товаров), оказание услуг (выполнение работ) непосредственно вытекают из характера основной деятельности Общества и осуществляются им систематически (постоянно). Все остальные виды расходов признаются прочими.

Все хозяйственные операции, проводимые Обществом, оформляются оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичный учетный документ составляется в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным – непосредственно по окончании операции. Общество применяет первичные учетные документы, составленные: по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных Госкомстатом РФ; по неунифицированным формам, разработанным Обществом самостоятельно в соответствии с требованиями законодательства по бухгалтерскому учету и утверждает их приказом. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов в Обществе, утверждается приказом. При заполнении первичных учетных документов по отдельным хозяйственным операциям указываются только количественные показатели. Сумма определяется программным путем и отражается в дневнике хозяйственных операций и в выходных отчетных формах.

Для учета затрат на производство в ОАО «НЛМК» применяются следующие счета:

2000 «Основное производство»:

2000 «Основное производство (внутренний рынок)», на котором ведется учет расходов основных и вспомогательных производств;

2003 «Основное производство (экспорт)», для учета затрат на производство продукции, помещенной под таможенный режим экспорта;

2004 «Расходы на строительство жилья», для учета затрат на строительство жилых домов;

2006 «Переработка сырья и материалов»;

2007 «Производство по заказам»;

2011 «Незавершенное производство промхарактера»;

2012 «Незавершенное производство непромышленного характера»;

2014 «Незавершенное строительство жилья»;

2015 «Незаконченные капитальные ремонты»;

2016 «Незавершенное производство (восстановление электромашин)»;

2017 «Незавершенное производство по заказам»;

2020 «Основное производство (общепит)»;

2021 «Основное производство (столовая СП «Парус»)»;

2022 «Основное производство (столовая СП «Прометей»)»;

2024 «Основное производство (СП «Сухоборье»)»;

2100 «Полуфабрикаты собственного изготовления»:

2101 «Полуфабрикаты»;

2600 «Общехозяйственные расходы»:

2601 «Общехозяйственные расходы»;

2800 «Брак в производстве».

Аналитический учет по счету 2000 «Основное производство» ведется в ведомостях аналитического учета затрат на производство, открываемых на год для каждого цеха. В этой ведомости приводятся расходы как по цеху в целом, так и по участкам или агрегатам по калькуляционным статьям, при этом статьи подразделяются на подстатьи. Данное деление установлено номенклатурой расходов, учитываемых по статьям. В ведомостях аналитического учета затрат на производство по каждой статье и подстатье, слагающейся из нескольких сумм, выводятся итоги. Распределение затрат по видам продукции в ведомостях учета затрат не делается, так как по видам продукции затраты распределяются в калькуляциях.

Для использования права на возврат налога на добавленную стоимость при отгрузке продукции на экспорт (на Украину, в Белоруссию, в Болгарию) в бухгалтерском учете ОАО «НЛМК» ведется раздельный учет расходов, связанных с производством и реализацией продукции на экспорт и внутренний рынок. Для этого на предприятии предусмотрен субсчет 2003 «Основное производство (экспорт)» к счету 2000 «Основное производство» и субсчет 4402 «Расходы на продажу (экспорт)» к счету 4400 «Расходы на продажу».

Организации, в зависимости от типа продукции, технологии и процесса производства, могут осуществлять учет затрат: простым методом; по переделам, процессам, стадиям, фазам технического процесса переработки технологического сырья и материалов; по видам и группам продукции; по заказам на изготовление продукции и оказание услуг; по местам возникновения затрат и центрам ответственности; комбинированным способом, сочетающим выше перечисленные.

В соответствии с учетной политикой Общества:

на комбинате применяют попередельный и позаказный метод. В структурном подразделении ПАТМ применяется только попередельный метод. Для учета затрат по передельному методу в бухгалтерской системе ОАО «НЛМК» формируется справочник центров затрат (производственных участков) и носителей затрат (видов продукции). Бухгалтерская служба при приеме первичной документации, обязательно сверяет код участков, на которые используются затраты с данными справочника;

общецеховые расходы распределяются пропорционально заработной плате, относимой по прямому назначению, кроме общецеховых расходов Коксохимического производства (КХП), Производства автозапчастей, труб и металлоизделий (ПАТМ), Цеха подготовки ремонтов (ЦПР), Цеха защитных покрытий (ЦЗП), Энергетического производства (ЭП), Цеха переработки металлургических шлаков (ЦПМШ), которые распределяются пропорционально заработной плате и амортизации;

расходы по переделу распределяются между видами продукции пропорционально количеству выработанной продукции, пересчитанному в приведенную массу или другие условные единицы с учетом коэффициентов трудоемкости;

общехозяйственные расходы признаются в полном объеме в себестоимости проданной в отчетном периоде продукции (работ, услуг) в качестве расходов по обычным видам деятельности. Данной записи соответствует, следующая корреспонденция счетов дебет 90 «Продажи» кредит 26 «Общехозяйственные расходы»;

расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), признаются полностью в себестоимости проданной в отчетном периоде продукции (работ, услуг) в качестве расходов по обычным видам деятельности. Аналитический учет расходов на продажу ведется отдельно по продукции, отгруженной на внутренний рынок, дальнее зарубежье, страны СНГ.

расходы по добровольному имущественному и личному страхованию включаются в себестоимость произведенной продукции (работ, услуг) в том отчетном периоде, в котором в соответствии с условиями договора была произведена оплата.

Относительно ремонтных работ необходимо обозначить, что фактические расходы, связанные с проведением текущих и капитальных ремонтов, признаются затратами текущего периода по мере осуществления ремонтов. Для осуществления ремонтных работ лица ответственные за ремонты, получают необходимые материалы со складов на основании требования-накладной, формы М-11. В данном документе обязательно должно быть указано: для какой цели берутся материалы; номер участка, на который будут относиться эти затраты и номер кладовой.

В конце отчетного месяца ответственные за ремонт представляют в бухгалтерию акт на выполненные работы, формы 000–59, утвержденной учетной политикой ОАО «НЛМК». Бухгалтер обязательно производит сверку первичных документов с актом, при этом проставляя корреспонденцию счетов и в требовании-накладной и в акте. Например, по требованию-накладной №80 (приложение 12) от 15 февраля 2008 года с кладовой 128 940 999 были получены на участок оцинкованной посуды материалы, необходимые для ремонта стана по изготовлению ведер инвентарный №56 923 и по данной операции были отражены следующие записи:

дебет 2000 «Основное производство» кредит 1051 «Запасные части покупные» на сумму 57,50 рублей – взято РТИ со склада для ремонта стана в количестве 0,50 кг;

дебет 2000 «Основное производство» кредит 1051 «Запасные части покупные» на сумму 1 001,6 рублей – взят со склада для ремонта подшипник №3620 в количестве 8 штук;

дебет 2000 «Основное производство» кредит 1060 «Материалы покупные» на сумму 300 рублей – взяты со склада для ремонта оборудования электроды в количестве 2 кг.

На вышеуказанные ценности ответственным за ремонт был также предоставлен акт на израсходованные материалы при ремонте №30, подтверждающий расход данных ценностей, в котором указывается № требования-накладной, наименования и номенклатурные номера израсходованных ценностей (приложение 13).

Косвенные расходы в ПАТМ, это расходы которые можно обозначить как общепроизводственные расходы, учитывают их на переделе – 128 90, по счету 2000. Данные расходы, согласно учетной политики, называют общецеховыми и распределяется они пропорционально заработной плате и амортизации между переделами ПАТМ. Общецеховые затраты распределяются только на производственные участки, и соответственно только на счет 2000 «Основное производство».

Так в феврале 2008 года на данном центре затрат была учтена сумма затрат в размере 1 909 061 рубль, которая затем распределилась по соответствующим переделам (приложение 14). Данному распределению соответствуют следующие бухгалтерские записи:

дебет 2000 «Основное производство» цех труб и металлоизделий (128 91) кредит 2000 «Основное производство» общецеховые расходы (128 90) на сумму 480 447,84 рублей;

дебет 2000 «Основное производство» цех производства скобяных и оцинкованных изделий (128 92) кредит 2000 «Основное производство» общецеховые расходы (128 90) на сумму 500 470,89 рублей;

дебет 2000 «Основное производство» цех производства автозапчастей (128 93) кредит 2000 «Основное производство» общецеховые расходы (128 90) на сумму 299 287,14 рублей;

дебет 2000 «Основное производство» участок обеспечения технологических перевозок (128 06) кредит 2000 «Основное производство» общецеховые расходы (128 90) на сумму 85 159,99 рублей;

и на другие передельные участки.

Одной из особенностей промышленных организаций является работа в сменном режиме, поэтому для контроля фактически используемых материалов для производства является документирование хозяйственной операции и применение инвентарного метода учета материалов. При инвентарном методе по истечении смены, суток, пятидневки или другого периода проводят инвентаризацию остатков неизрасходованного сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов на производство определяют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода поступления сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода. Нормативный расход сырья определяют умножением выработанной продукции на норму расхода. Фактический расход по каждой калькуляционной группе сравнивают с нормативным и устанавливают отклонения от норм, которые затем распределяются по соответствующим объектам учета затрат пропорционально нормативным затратам.

На исследуемом предприятии ежегодно пересматриваются нормы расхода основного и вспомогательного материала. Согласно утвержденных норм:

на корпус лейки в сборе используются следующие материалы, в расчете на 1 000 штук – припой 12,75 кг, олово 7,65 кг, пасты уплотнительной 2,5 кг, проволоки 2 кг;

на ведро емкостью 9 литров необходимы следующие материалы – основного материала (листового оцинкованного металла) при толщине 0,55 мм 1,38 кг на одну единицу изделия, проволоки, для изготовления дужки ведра 75 кг на 1 000 штук, пасты уплотнительной 1,5 кг на 1 000 штук.

Согласно графика документооборота ОАО «НЛМК» материально – ответственные лица представляют в бухгалтерию первичные документы, типовой формы М-11, по расходу материалов, полуфабрикатов. Представленная документация обобщается за месяц и составляется оборотная ведомость в разрезе видов выпускаемой продукции и израсходованного материала. Полученные данные сверяются с отчетами расхода сырья и материалов, предоставляемые начальниками участков в конце отчетного периода. В отчетах указывают нормативный и фактические расходы материалов на каждый вид продукции. К отчетам прилагаются объяснения причин перерасхода или экономии по материалам.

Необходимо отметить, что учет затрат осуществляется в соответствии с двумя основными нормативными документами: Положением о составе затрат и Методическими рекомендациями по планированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ услуг) предприятий металлургического комплекса. Положение о составе затрат определяет состав расходов, включаемых в издержки производства, а так же порядок учета расходов по элементам затрат. Методические рекомендации определяют единую учетную номенклатуру затрат для организации и порядок формирования финансовых результатов.

Для планирования и учета издержки, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг) группируют по статьям калькуляции. Это позволяет формировать производственную и полную себестоимость производимой продукции. В промышленности применяется следующая номенклатура основных калькуляционных статей:

сырье;

материалы;

покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;

топливо и энергия на технологические цели;

основная заработная плата производственных рабочих;

дополнительная заработная плата производственных рабочих;

расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;

общепроизводственные (общецеховые) расходы;

общехозяйственные (общезаводские, общефабричные) расходы;

прочие расходы;

расходы на сбыт (коммерческие).

Первые десять статей расходов образуют производственную себестоимость. Полная себестоимость складывается из производственной себестоимости и внепроизводственных (в основном, сбытовых) расходов. Калькуляция себестоимости в каждой организации имеет свои особенности и составляется в соответствии со спецификой производства.

Организациям предоставляется право сокращать и расширять перечень статей в пределах затрат, предусмотренных типовым Положением по составу затрат. Расходы, включаемые в издержки производства, отражаются на соответствующих статьях установленной номенклатуры в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от срока их возникновения.

2.3 Организация учета затрат на производство по статьям калькуляции

Перечень статей затрат (калькуляции), их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции, с учетом характера и структуры производства. Классификация расходов важна для правильной организации их учета и анализа. Учет по калькуляционным статьям позволяет определить целевое направление затрат и исчислить себестоимость отдельных видов и единицы продукции.

Группировка затрат по статьям расходов дает возможность видеть затраты по их месту и назначению, знать во что обходится предприятию производство и реализация отдельных видов продукции. Планирование и учет себестоимости по статьям расходов необходимы для того, чтобы определить, под влиянием каких факторов сформировался данный уровень себестоимости, в каких направлениях нужно вести борьбу за ее снижение.

Согласно утвержденной учетной политики ОАО «НЛМК» для бухгалтерского учета расходов установлен следующий перечень статей затрат:

сырье и основные материалы;

покупные изделия, полуфабрикаты;

отходы;

брак;

добавочные материалы;

вспомогательные материалы;

вспомогательные материалы на технологию;

топливо технологическое;

энергетические затраты;

расходы на оплату труда;

ремонт основных средств;

содержание основных средств;

амортизация основных средств;

внутризаводское перемещение грузов;

прочие расходы по цеху;

огнеупоры;

прочие производственные расходы;

расходы на подготовку и освоение производства;

потери от брака;

попутная продукция;

незавершенное производство.

Статьи «Сырье и основные материалы», «покупные изделия, полуфабрикаты» отражают стоимость материалов и полуфабрикатов, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (подкат, металл листовой, ферриты, легирующие добавки и тому подобное).

В соответствии с учетной политикой ОАО «НЛМК»: единицей бухгалтерского учета материалов является номенклатурный номер. Оценка материалов, приобретаемых за плату, производится по стоимости, указанной в счете поставщика (фактурной стоимости), с добавлением (включением) в стоимость материалов суммы фактических затрат, связанных с приобретением материалов, образующихся в период формирования их стоимости до момента оприходования на конкретный номенклатурный номер. Для формирования стоимости ТМЦ, приобретенных по импортным поставкам, все фактические затраты предварительно собираются на счете 1500 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Часть фактических затрат на приобретение материалов, образовавшаяся после формирования стоимости материалов на конкретном номенклатурном номере, учитывается на счете 1600 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Учтенные на счете 1600 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» суммы отклонений, удельный вес которых не превышает пяти процентов от фактурной стоимости, ежемесячно в полном объеме списываются в дебет счетов учета, на которых отражен расход материалов, пропорционально стоимости израсходованных покупных материалов. При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится по средней взвешенной стоимости, в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало отчетного месяца и все поступления за отчетный месяц;

полуфабрикаты собственного производства учитываются по фактической производственной себестоимости по каждому виду. Единицей бухгалтерского учета полуфабрикатов является номенклатурный номер. При отпуске полуфабрикатов в производство их оценка производится по средней взвешенной себестоимости, в расчет которой включаются количество и себестоимость полуфабрикатов на начало месяца и выпуск в отчетном месяце.

По статье «Отходы» учитывается стоимость возвратных (оборотных) отходов. Отходы – остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции, полностью или частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и, в силу этого, используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) в том же производственном процессе либо в другом производстве или не используемые.

Отходы подразделяются на возвратные (оборотные) и потери. Возвратными отходами являются отходы, получаемые и потребляемые в производстве на данном предприятии или реализуемые на сторону. Стоимость возвратных отходов в калькуляции цеха (передела) изготовителя отражается как уменьшение затрат на сырье и материалы. Потери – часть сырья, (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, утрачиваемая в соответствии с применяемой технологией при производстве, хранении и транспортировке продукции. Безвозвратные отходы учитываются в натуральных измерителях. В отчетных калькуляциях величина потерь определяется как разность между весом заданного сырья, основных материалов, полуфабрикатов и весом продукции, брака, отходов.

В подразделении «Производство автозапчастей, труб и металлоизделий» ОАО «НЛМК»:

к возвратным отходам относятся: обрезь углеродистая от производства, которая образуется при производстве оцинкованной посуды (ведер, леек, емкостей), автозапчастей (крыльев и панелей автомашин), трубной продукции, скобяных изделий (петель, уголков); вторсырье, которое образуется при производстве полиэтиленовых пакетов;

к безвозвратным потерям относятся: пыль при производстве гвоздей и потери полиэтилена при производстве пленки.

По статье «Брак» учитывается стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования. В плановых калькуляциях эта позиция не планируется (не заполняется). Браком считается продукция, которая не соответствует по своему качеству, размерам, форме и другим показателям стандартам или техническим условиям и которая не может быть использована по прямому назначению или принята по другим стандартам или техническим условиям или может быть использована лишь после исправления. В зависимости от характера дефектов брак подразделяется на исправимый и неисправимый (окончательный).

По статьям «Добавочные материалы», «Вспомогательные материалы», «Вспомогательные материалы на технологические цели» учитывается стоимость материалов, используемых для обеспечения технологического процесса и для упаковки продукции. Стоимость материальных ресурсов на исследуемом предприятии формируется аналогично сырью и основным материалам. К вспомогательным материалам в ПАТМ ОАО «НЛМК» относятся, для производства:

оцинкованной посуды – уплотнительная паста, обвязочная проволока, припой, втулки;

скобяных изделий – шурупы, упаковочная бумага, полиэтиленовые пакеты;

трубной продукции – ферриты, сварочная проволока, обвязочная проволока;

заглушек для трубной продукции – красители;

и другие материалы, предусмотренные технологическим процессом и стандартами качества.

Статьи «Топливо на технологические цели» и «Энергия на технологические цели» учитывают стоимость топлива, покупной и вырабатываемой самим предприятием энергии всех видов (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода), расходуемых на производственные нужды. При этом учитываются также затраты на трансформацию и передачу покупной энергии до мест ее потребления.

Топливо и энергия, расходуемые на отопление и другие хозяйственные нужды предприятия, отражаются в статье «Ремонт и содержание основных средств».

В статье «Расходы на оплату труда производственного персонала» отражаются затраты на оплату труда производственного персонала подразделения, а также затраты на оплату труда не состоящих в штате предприятия работников, занятых в производственном процессе. По этой статье могут учитываться также расходы на оплату труда работников, обслуживающих производство (цеховой ремонтный персонал), и управленческого персонала цеха. В этом случае они исключаются из комплексных статей расходов («расходы на ремонт и содержание основных средств», «прочие расходы») при этом из комплексных статей должен быть исключен и единый социальный налог, исчисленный с этих сумм.

В состав затрат на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие доплаты и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления (выплаты), а также расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные: трудовыми договорами (контрактами).

Отчисления на оплату очередных и дополнительных отпусков, а также вознаграждения за выслугу лет включаются в затраты на производство ежемесячно путем списания расходов будущих периодов. Данные отчисления отражаются бухгалтерской записью: дебет 2000 «Основное производство (внутренний рынок)» кредит 9709 «Расходы будущих периодов (оплата за время отпуска)».

Так же по данной статье отражается налоговый платеж, зачисляемый в Федеральный бюджет (Пенсионный фонд РФ) и государственные внебюджетные фонды – Фонд социального страхования Российской Федерации и Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации. Ставки платежа и порядок расчета его сумм установлены Налоговым кодексом в процентах на оплату труда работников.

В указанную статью включаются взносы организаций по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также соответствующие отчисления (платежи) по добровольным видам страхования, пенсионного обеспечения от сумм оплаты труда, учтенных в статье «Расходы на оплату труда производственного персонала» (за исключением тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются). Соответствующие налоги (отчисления, платежи) от сумм оплаты труда, включенных в состав общепроизводственных, общехозяйственных расходов, расходов вспомогательных производств и иных аналогичных расходов, учитываются также в составе этих расходов.

По статьям «Ремонт основных средств» и «Содержание основных средств» находят отражение суммы ремонтных работ, силами своего ремонтного персонала, и стоимость услуг по ремонту подрядными организациями. В статье также отражаются материалы необходимые для поддержания основных средств в надлежащем состоянии.

По позиции «Амортизация основных средств» отражается сумма амортизационные отчислений, исчисляемая исходя из стоимости используемого в производстве имущества, принадлежности к амортизационным группам и установленных предприятием сроков его полезного использования. В случае использования основных средств по договорам лизинга по этой статье отдельным подпунктом учитываются лизинговые платежи. Амортизируемым имуществом признается имущество, принадлежащее предприятию на правах собственности, либо находящееся на балансе лизингополучателя, и используемое им для извлечения дохода, стоимость которого погашается путем начисления амортизации.

В ПАТМ ОАО «НЛМК» амортизация по основным средствам начисляется автоматически в бухгалтерской системе, бухгалтер ежемесячно контролирует правильное отнесение амортизационных начислений на конкретные центры затрат. Амортизационные отчисления учитывают на счете 0200 «Амортизация основных средств», к которому открыты субсчета:

0201 – «Амортизация основных средств (здания)»;

0202 – «Амортизация основных средств (сооружения)»;

0203 – «Амортизация основных средств (машины и оборудование)»;

0204 – «Амортизация основных средств (транспортные средства)»;

0205 – «Амортизация основных средств (производственный и хозяйственный инвентарь)».

Счет 0200 «Амортизация основных средств» корреспондирует со счетом 2000 «Основное производство». Амортизационные отчисления сначала собираются на переделах (12871, 12872, 12866, 12862, 12881, 12882, 12883 и других). Так амортизационные отчисления по машинам и оборудованию составили в феврале 2008 года 343 801 рубль (приложение 15). В разрезе передельных участков были произведены соответствующие записи на счетах бухгалтерского учета и начислены следующие суммы:

дебет 2000 «Основное производство» кредит 0203 «Амортизация основных средств (машины и оборудование)» в размере 8 020 рублей на затраты управления ПАТМ;

дебет 2000 «Основное производство» кредит 0203 «Амортизация основных средств (машины и оборудование)» на сумму 6087 рублей – общецеховые расходы ЦТиМ;

дебет 2000 «Основное производство» кредит 0203 «Амортизация основных средств (машины и оборудование)» в сумме 6087 рублей – общецеховые расходы ЦТиМ и так по каждой позиции, связанной с распределением амортизационных отчислений.

По остальным видам основных средств были произведены следующие отчисления:

дебет 2000 «Основное производство» кредит 0201 «Амортизация основных средств (здания)» в размере 8 809 рублей на общую сумму амортизации зданий по ПАТМ;

дебет 2000 «Основное производство» кредит 0202 «Амортизация основных средств (сооружения)» в размере 2 183 рублей на общую сумму амортизации сооружений по ПАТМ;

дебет 2000 «Основное производство» кредит 0204 «Амортизация основных средств (транспортные средства)» в размере 10 850 рублей на общую сумму амортизации по транспортным средствам в ПАТМ;

дебет 2000 «Основное производство» кредит 0205 «Амортизация основных средств (производственный и хозяйственный инвентарь)» в размере 367 рублей по производственному и хозяйственному инвентарю в ПАТМ.

Далее с переделов амортизация распределяется на все виды выпущенной продукции по приведенным единицам. Совершается данная процедура автоматически в системе бухгалтерского учета.

Статья «Внутризаводское перемещение грузов» включает стоимость транспортных услуг по перевозке товаров собственным транспортом и персоналом предприятия (плата за перевозки, подачу вагонов, взвешивание грузов); стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стеллажи). Затраты, связанные с доставкой материальных ресурсов (включая погрузочно-разгрузочные работы) внутри комбината транспортом и персоналом предприятия, подлежат включению в расходы по переделу соответствующего подразделения.

По статье «Прочие расходы» отражаются:

затраты некапитального характера на освоение новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы): проверка готовности новых производств, цехов и агрегатов к вводу их в эксплуатацию путем комплексного опробования (под нагрузкой) всех машин и механизмов (пробная эксплуатация) с пробным выпуском предусмотренной проектом продукции, наладкой оборудования;

затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества продукции, повышением ее надежности, долговечности, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного процесса;

затраты на обслуживание производственного процесса, а именно затраты по обеспечению производства сырьем, материалами, топливом, энергией, инструментом, приспособлениями и другими средствами и предметами труда;

затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности: устройство и содержание ограждений машин и их движущихся частей, люков, отверстий, сигнализации, прочих видов устройств некапитального характера, обеспечивающих технику безопасности; устройство и содержание дезинфекционных камер, умывальников, душевых, бань и прачечных на производстве (где предоставление этих услуг работающим связано с особенностями производства и предусмотрено коллективным договором); оборудование рабочих мест специальными устройствами (некапитального характера), обеспечение специальной одеждой, специальной обувью, защитными приспособлениями и в случаях, предусмотренных законодательством, специальным питанием; содержание установок по газированию воды, кипятильников, баков, раздевалок, шкафчиков для специальной одежды, сушилок, комнат отдыха; создание других условий, предусмотренных специальными требованиями, а также приобретение справочников и плакатов по охране труда, организация докладов, лекций по технике безопасности.

По статье «Незавершенное производство» отражается стоимость продукции не прошедшей всех технологических процессов производства. В ОАО «НЛМК» оценка незавершенного производства продукции на конец отчетного периода на каждом переделе производится по средней стоимости, сложившейся из стоимости незавершенного производства на начало периода и производственной себестоимости отчетного периода.

На примере калькуляции по ведру емкостью 9 литров обозначим статьи затрат, применяемые в структурном подразделении ОАО «НЛМК» ПАТМ. В феврале 2008 года для выпуска ведра емкостью 9 литров (приложение 16) в количестве 1870 штук имелись затраты, которые были сгруппированы по соответствующим статьям калькуляции:

дебет 2000 «Основное производство» кредит 2101 «Полуфабрикаты» на сумму 26 020 рублей списаны основные материалы и полуфабрикаты – подкат оцинкованный, выпускаемый на самом комбинате и учитываемый на счете 2101 в количестве 1,82 тонны;

дебет 1015 «Металлолом» кредит 2000 «Основное производство» на сумму 2 805 рублей – отражаются возвратные отходы, а именно обрезь углеродистая в количестве 0,85 тонн.

дебет 2000 «Основное производство» Кт 1060 «Вспомогательные материалы» на общую сумму с учетом отклонений 3 168 рублей отражено списание вспомогательных материалов – проволока для дужек, паста уплотнительная,

дебет 2000 «Основное производство» кредит 1060 «Вспомогательные материалы» на сумму 99 рублей – упаковочные материалы (обвязочная проволока);

дебет 2000 «Основное производство» участок калькулирования ведра кредит 2000 «Основное производство» передельный участок изготовления оцинкованной посуды на сумму 174 рубля – энергетические затраты. Данные затраты изначально были собраны на переделе 128 71, затем распределены между видами продукции согласно выпуска с учетом приведенных единиц.

Заработная плата в калькуляции получается с учетом зарплаты управления ПАТМ (128 90).Заработная плата рабочих является прямыми затратами, поскольку рабочий персонал был задействован в выпуске продукции. Отдел труда ПАТМ определяет заработную плату при помощи сдельных расценок на единицу продукции. Распределение заработной платы оформляется справкой формы 128 – 7, утвержденной приказом «Об учетной политики в целях бухгалтерского учета». Согласно данной справки на ведро емкостью 9 литров была отнесена заработная плата в размере 1601 рубль (приложение 17). Затем при распределении участка 128 90 в калькуляцию по ведру емкостью 9 литров по статье оплата труда относится сумма управленческого персонала ПАТМ в размере 1 064 рубля. При начислении затрат по оплате труда была сделана запись:

дебет 2000 «Основное производство» кредит 7001 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на сумму 2 665 рублей.

По статье «Незавершенное производство» учитывается изменение остатков незавершенного производства на начало и конец месяца. Остаток НЗП на конец учетного периода включается в состав расходов на производство следующего периода. При окончании учетного периода сумма остатков незавершенного производства на конец учетного периода включается в состав расходов следующего учетного периода. Порядок оценки незавершенного производства на металлургических предприятиях рассматривается применительно к каждому переделу. В калькуляции по ведру данные заготовки отражены с учетом коэффициента готовности. Данной позиции соответствует бухгалтерская запись:

дебет 2000 «Основное производство» кредит 2011 «Незавершенное производство» на сумму 46 833 рубля в количестве 1 310,770 условных единиц.

В общем по структурному подразделению ПАТМ в феврале 2008 года были осуществлены хозяйственные операции, которые нашли свое отражение в соответствующих статьях затрат (приложение 18). Наиболее объемным показателем затрат являются прямые затраты, а именно сырье и основные материалы, полуфабрикаты, упаковочные материалы, заработная плата и отчисления, которые в сумме составляют 82 667 083 рубля. В разрезе статей получились следующие данные: сырье и основные материалы на сумму 25 173 тыс. рублей; полуфабрикаты – 50 937 тыс. рублей; отходы, уменьшили себестоимость продукции в целом по ПАТМ на 15 957 тыс. рублей; сумма амортизационных отчислений составила 488 тыс. рублей, а вот содержание основных средств и затраты на их ремонт составляют соответственно 1 496 тыс. рублей и 1 103 тыс. рублей. Всего по структурному подразделению сумма затрат февраль 2008 года составила 89 609 тыс. рублей.

2.4 Калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг

Калькулирование является заключительным этапом планирования себестоимости продукции (плановая калькуляция) и определения ее фактической себестоимости (отчетная калькуляция). Калькулирование служит базой установления цен, инструментом управления затратами, а также средством планирования и анализа финансовых результатов. Затраты на все виды продукции, выпускаемой организацией, подлежат, как правило, калькулированию, за исключением случая, когда организация выпускает одновременно значительное количество сопряженной продукции разной ценности. По окончании года составляется годовая отчетная калькуляция. Отчетные калькуляции определяют фактическую себестоимость продукции (видов или групп продукции) по статьям затрат. Отчетные калькуляции обязательно составляются ежемесячно. Периодичность составления плановых калькуляций (месяц, квартал) устанавливается организацией, с учетом возможного изменения экономической конъюнктуры и номенклатуры выпускаемой продукции.

Калькулирование включает определение себестоимости всего выпуска отдельных видов (или групп) продукции и в расчете на учетную единицу вида (группы) продукции. Учетная (калькуляционная) единица должна соответствовать единице измерения, принятой в стандартах или технических условиях на соответствующий вид продукции в натуральном выражении.

Для анализа себестоимости продукция структурных подразделений организации следует предусматривать группировку затрат на переменные и условно-постоянные. Это позволяет контролировать показатель себестоимости указанной продукции в зависимости от динамики объемов ее производства (по переменным затратам) и от выполнения плановой сметы (по условно-постоянным затратам). Перечень видов калькулируемой продукции утверждается руководством предприятия и является приложением к приказу о его учетной политике.

При составлении плановых и отчетных калькуляций Методическими рекомендациями предлагается следующая номенклатура статей расходов:

1. Заданное:

Сырье, основные материалы и полуфабрикаты собственного производства;

Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и услуги производственного характера сторонних предприятий, организаций;

Отходы (включая угар) (–);

Брак (по цене использования) (–);

Итого: задано за вычетом отходов и брака.

2. Расходы по переделу:

вспомогательные материалы;

топливо на технологические цели;

энергия (всех видов) на технологические цели;

расходы на оплату труда производственного персонала подразделения;

единый социальный налог;

общепроизводственные расходы, в том числе:

а) амортизация основных средств;

б) расходы на ремонт и содержание основных средств;

в) расходы по внутризаводскому перемещению грузов.

г) прочие расходы подразделения;

Итого: расходы по переделу

3. Расходы на подготовку и освоение производства

4. Потерн от брака

5. Попутная продукции (–)

Итого себестоимость по подразделению (I + П + Ш + IV + V)

6. Изменение остатков незавершенного производства:

на начало учетного периода (+)

на конец учетного периода (–);

7. Общехозяйственные расходы;

Итого: Производственная себестоимость готовой продукции

в том числе все потери от брака

8. Готовая продукция, отпущенная на собственные производственные цели (–);

9. Изменение остатков готовой продукции:

на начало учетного периода (+)

на конец учетного периода (–);

Итого: производственная себестоимость товарной продукции, отгруженной (реализуемой) в учетном периоде.

10. Расходы на продажу товарной продукции, реализуемой в учетном периоде.

Итого: полная себестоимость товарной продукции, отгруженной (реализуемой) в учетном периоде.

Номенклатура и детализация статей по отдельным видам производств и переделов в зависимости от конкретных условий и задач анализа может отличаться от рекомендуемой.

Учетной политикой предприятия должна быть предусмотрена база распределения косвенных, общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Метод распределения косвенных затрат сводится к выбору показателя, выступающего базой их распределения, и расчету коэффициента, который представляет собой отношение величины косвенных затрат к величине базы распределения. Отдельные статьи косвенных затрат могут иметь различные базы распределения. База распределения одноименных косвенных затрат (в целом или их части) по видам продукции соответственно коэффициент, по которому они относятся на себестоимость конкретных видов продукции, как правило, устанавливается одинаковой для предприятия. В роли указанной базы может выступать показатель прямых затрат либо только их часть (например, оплата труда, относящаяся к прямым затратам, или затраты по переделу), либо другой показатель, предусмотренный учетной политикой предприятия.

При планировании, учете и калькулировании расходов по отдельным видам производства (цехам) база распределения косвенных затрат подразделения может отличаться от выбранной для калькулирования по видам продукции в (целом по предприятию) в зависимости от специфики передела или услуг. Если продукция передела включает также и полуфабрикаты, не имеющие цены реализации в учетном периоде, для целей калькулирования следует рассчитывать их цены, исходя из цен на получаемую из них товарную продукцию следующего передела, скорректированных на плановое значение коэффициента выхода продукции по соответствующему полуфабрикату и затраты на передел. Организация, при необходимости, может избрать и другую базу распределения затрат, в большей степени соответствующую особенностям конкретного производства.

Общехозяйственные расходы в соответствии с принятой Учетной политикой предприятия могут относится только на отгруженную (реализованную) товарную продукцию. В этом случае они не включаются в производственную себестоимость готовой продукции, а в полную производственную себестоимость отгруженной (реализованной) продукции.

Как было указано выше учетной политикой ОАО «НЛМК» предусмотрены свои методы учета и распределения косвенных, цеховых и общехозяйственных расходов, а именно:

для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) применяются попередельный и позаказный методы;

общецеховые расходы распределяются пропорционально заработной плате, относимой по прямому назначению, кроме общецеховых расходов Коксохимического производства (КХП), Производства автозапчастей, труб и металлоизделий (ПАТМ), Цеха подготовки ремонтов (ЦПР), Цеха защитных покрытий (ЦЗП), Энергетического производства (ЭП), Цеха переработки металлургических шлаков (ЦПМШ), которые распределяются пропорционально заработной плате и амортизации;

расходы по переделу распределяются между видами продукции пропорционально количеству выработанной продукции, пересчитанному в приведенную массу или другие условные единицы с учетом коэффициентов трудоемкости.

Для более глубокого понимания смысла калькулирования была проделана работа по сбору информации и составлению калькуляции по ведру объемом 9 литров. Основным материалом для производства данного изделия является оцинкованный металл, учитываемый на счете 2101 «Полуфабрикаты». Оправдательным документом на расход полуфабрикатов является требование-накладная, формы М-11. По требованию-накладной №95 от 01 февраля 2008 года было получено со склада 1,82 тонны (приложение 19). Данной записи соответствует следующая корреспонденция счетов:

дебет 2000 «Основное производство» кредит 2101 «Полуфабрикаты» на сумму 26 020,48 рублей.

При производстве ведра имеют место возвратные отходы (обрезь), которые необходимо передавать на склад. На основании требования накладной №70 от 10 февраля 2008 года на склад от производства ведра была передана обрезь в количестве 0,850 тонн (приложение 20):

дебет 1015 «Металлолом» кредит 2000 «Основное производство» на сумму 2 805 рублей.

В соответствии с технологическим процессом для изготовления ведра 9 литрового были использованы вспомогательные материалы. При потреблении данных материалов было отражено:

дебет 2000 «Основное производство» кредит 1060 «Материалы покупные» на сумму 2 893,98 рубля – по проволоке оцинкованной диаметром 5, для дужки ведра, в количестве 141 кг;

дебет 2000 «Основное производство» кредит 1060 «Материалы покупные» на сумму 161,64 рубль – по проволоке о/к диаметром 4, для заклепок ведра, в количестве 10 кг.

Заклепки должны проходить цинкование, которое осуществляет Цех защитных покрытий. Стоимость данной услуги относят на ведра и емкость. В феврале по ведру 9 литровому по данной услуге была отражена следующая корреспонденция:

дебет 2000 «Основное производство» кредит 2000 «Основное производство» на сумму 57,70 рублей;

дебет 2000 «Основное производство» кредит 1060 «Материалы покупные») на сумму 107,12 рубля – паста уплотнительная, для уплотнения швов ведра, в количестве 2 кг.

Ведра складируют стопками, в количестве 10 штук и связывают обвязочной проволокой. В феврале 2008 года для упаковки ведер емкостью 9 литров было использовано 4 кг. проволоки на сумму 99,92 рубля.

По статье «Расходы на оплату труда» было отнесено:

дебет 2000 «Основное производство» кредит 7001 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на 1 601,22 руля – заработная плата производственных работников, согласно справки 128–7 и заработная плата управления ПАТМ в сумме 1 063,93 рубля, рассчитанная пропорционально заработной платы производственного персонала и амортизации;

дебет 2000 «Основное производство» кредит 6900 «Расчеты с внебюджетными фондами» в размере 727,95 рублей – начислен единый социальный налог.

Расходы, образованные на переделе 128 71 «участок по изготовлению оцинкованной посуды», распределяется согласно приведенных единиц, которые исчисляются при помощи коэффициентов трудозатрат и отражаются в учете проводкой: дебет 2000 кредит 2000. В соответствии с распределением расхода по переделу цеха скобяных и оцинкованных изделий по ведру 9 литровому приведенная единица в феврале 2008 года составила 6 249,672 (приложение 21). Согласно расчетов, производимых автоматически в системе «Бухгалтерский учет и финансы», на ведро 9 литровое относится часть расходов передельного участка (128 71) в сумме 5090,32 рубля. Данный расчет прослеживается в оборотной ведомости по участку 12871 (приложение 22).

По ведру 9 литровому для бесперебойного производства ежемесячно создаются комплектующие, учитываемые как незавершенное производство. Снятие остатков незавершенного производства на конец месяца осуществляется комиссионо и оформляется актом снятия остатков незавершенного производства. По ведру 9 литровому согласно акта в феврале 2008 года имелось следующее незавершенное производство (приложение 23):

заготовка корпуса (4 заготовки) – 952 штуки;

заготовка корпуса сшитая – 710 штук;

заготовка дна (5 доньев) – 1681 штука;

вырубленное дно – 3100;

проклейменное дно – 2300 шт.

Оценка НЗП осуществляется расчетным путем, а именно по средней стоимости, сложившейся из стоимости незавершенного производства на начало периода и производственной себестоимости отчетного периода:

(31 631,96 + 82 017,33) / (961,636 + 2 219,134) = 35,73 рубля.

Стоимость НЗП на конец февраля 2008 года составила 46 833,97 рублей.

Закрытие счета 2000 «Основное производство» проводится в конце отчетного периода (месяца) на следующие счета:

4301 «Готовая продукция (внутренний рынок)»;

4301 «Готовая продукция (экспорт)»;

2011 «Незавершенное производство»;

1067 «Материалы собственного изготовления»;

2101 «Полуфабрикаты».

По ведру 9 литровому было выполнено следующее закрытие:

дебет 4301 «Готовая продукция (внутренний рынок)» кредит 2000 «Основное производство» в сумме 66 815,32 рубля;

дебет 2101 «Полуфабрикаты» кредит 2000 «Основное производство» в сумме 46 833,97 рубля.

Согласно сложившейся калькуляции себестоимость единицы ведра в феврале 2008 года составила 35,73 рубля.

Аналогично данному процессу составляются калькуляции на все виды продукции, выпускаемые в ПАТМ. Процесс калькулирования осуществляется автоматически, под контролем бухгалтерских работников, которые изначально принимают к учету правильно составленные первичные документы, шифруют их, проставляют корреспонденцию счетов, затем вводят их в автоматизированную систему. В отчетный период бухгалтер контролирует правильность ввода информации, а именно, чтобы затраты прошли по соответствующей статье, чтобы продукция не осталась без основного материала и другие несоответствия, которые может допустить или работник бухгалтерии, или мастер участка, или бухгалтерская автоматизированная система. В структурном подразделении ОАО «НЛМК» ПАТМ процесс калькулирования очень трудоемкий, даже при использовании автоматизации. Данный фактор трудоемкости зависит от ассортимента производимых видов продукции. Хотя продукция по наименованию и существу однотипная, но при этом отличие состоит в размерах. Например: труба круглая и квадратная, а учет выпуска и затрат ведется в разрезе толщины трубы и ее диаметра; петля дверная, а в процессе калькулирования себестоимость определяется на каждый вид: петля оксидированная в разрезе размеров 85, 110, 130; петля не оксидированная тех же размеров.

3. Анализ и пути совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг

3.1 Анализ затрат по производству продукции

Усиление мировой конкуренции и факторы глобализации, усложнение производственного процесса побуждают предприятия брать на вооружение новые подходы к учету и оперативному анализу затрат и результатов своей деятельности.

В рыночных условиях стабильность положения хозяйствующего субъекта в конкурентной среде зависит от его финансовой устойчивости, которая достигается посредством повышения эффективности производства на основе экономного использования всех видов ресурсов в целях снижения затрат.

В условиях рыночной экономики экономисты, менеджеры, бухгалтеры, аудиторы должны владеть новейшими методами экономического анализа, правильно пользоваться экономической информацией при проведении анализа; более эффективно применять инструменты анализа на практике; постигать саму методику анализа финансово-хозяйственной деятельности; правильно давать оценку финансовой устойчивости и платежной способности организации.

При анализе затрат необходимо:

определить отклонение фактических затрат в отчетном году от данных за предыдущий год как в целом, так и по их отдельным элементам;

исчислить темп роста затрат по сравнению с предыдущим годом;

сопоставить темп роста затрат на производство как в целом, так и по их отдельным элементам с темпом роста объема выпуска продукции;

исчислить структуру затрат и выявить изменения в ней;

установить факторы, вызвавшие изменения отдельных затрат.

Анализ изменения основных показателей деятельности ОАО «НЛМК» отражен в таблице 3. Согласно совершенным расчетам было выявлено, что объем реализации продукции в 2007 году вырос в сравнении с 2005 и 2006 годом, в абсолютном отношении на 14 211 млн. рублей и 21 081 млн. рублей соответственно. Темп роста к прошлому году составил +17,68%, к 2005 году – +11,19%. На данное изменение повлияло расширение рынков сбыта и рост цен на основную продукцию комбината.

Таблица 3. Анализ основных показателей деятельности ОАО «НЛМК»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Годы | | | Отклонение, (+,–) | | Динамика, % | |
| 2005 | 2006 | 2007 | к 2005 | к 2006 | к 2005 | к 2006 |
| Выручка от реализации продукции | 126 180 | 119 220 | 140 301 | +14 121 | +21 081 | 111,19 | 117,68 |
| Расходы по обычным видам деятельности | 63 699 | 73 251 | 84 462 | +20 764 | +11 211 | 132,60 | 115,31 |
| Прибыль от продаж | 62 482 | 45 969 | 55 839 | -6 643 | +9 870 | 89,37 | 121,47 |

Рост объема реализации повлек за собой рост расходов по обычным видам деятельности. В 2007 году увеличились в сравнении с 2005 году на 32,6%, что в суммовом выражении увеличило расходы на 20 764 млн. рублей, с 2006 годом – 15,31%. В 2006 году расходы по обычным видам деятельности составили 73 251, что ниже показаний 2007 года на 11 211 млн. рублей. Показатель прибыли от продаж в сравнении с 2006 годом поднялся на 21,47%, что в сумме данный рост составил 9 870 млн. рублей, в сравнении с 2005 годом наблюдаются противоположный результат, а именно снижение показателя прибыли 2007 года на 6 643 млн. рублей.

Показатели эффективности деятельности Общества, рассчитанные за три периода, представлены в таблице 4. Согласно рассчитанных показателей, можно отметить, что рентабельность продаж в 2007 году составила 39,8 рубля. Данный показатель уменьшился в сравнении с 2005 годом на 9,72 рублей, а в сравнении с 2006 годом увеличился на 1,24 рубля. Показатель рентабельности основной деятельности составил в 2007 году 66,11 рубля и изменился в сравнении с 2006 годом на 3,35 рублей в сторону увеличения, и в 2005 году на 31,98 рубля в сторону уменьшения.

Таблица 4. Показатели эффективности деятельности ОАО «НЛМК» за 2005–2007 годы

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели эффективности | Годы | | | Отклонение (+,–) | |
| 2005 | 2006 | 2007 | к 2005. | к 2006 |
| Рентабельность продаж | 49,52 | 38,56 | 39,80 | -9,72 | +1,24 |
| Рентабельность основной деятельности | 98,09 | 62,75 | 66,11 | -31,98 | +3,35 |
| Доля расходов по обычным видам деятельности в выручке, % | 50,48 | 61,44 | 60,20 | +9,72 | -1,24 |

Для анализа затрат на производство, были изучены показатели основных элементов затрат по структурному подразделению «Производство автозапчастей, труб и металлоизделий» и сформированы данные за 2005 и 2006 годы в таблице 5 и за 2006 и 2007 годы в таблице 6.

Таблица 5. Анализ затрат на производство по структурному подразделению ПАТМ ОАО «НЛМК» за 2005–2006 годы

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Элемент затрат | Годы | | | | Отклонение, (+, -) | | Темп роста, % |
| 2005 | | 2006 | |
| Сумма | Удельный вес, % | Сумма | Удельный вес, % | Сумма | Удельный вес, % |
| Материальные затраты | 344 950 | 73,18 | 478 764 | 75,83 | +133 814 | +2,65 | 138,79 |
| Затраты на оплату труда | 62 936 | 13,35 | 81 652 | 12,93 | +18 716 | -0,42 | 129,74 |
| Отчисления на социальные нужды (ЕСН) | 21 869 | 4,64 | 22 591 | 3,58 | +722 | -1,06 | 103,30 |
| Амортизация основных средств | 5 657 | 1,20 | 5 751 | 0,91 | +94 | -0,29 | 101,66 |
| Прочие расходы | 35 958 | 7,63 | 42 594 | 6,75 | +6 636 | -0,88 | 118,45 |
| Итого | 471 370 | 100 | 631 352 | 100 | +159 982 | - | 133,94 |

Сумма затрат на производство по ПАТМ в 2006 году имело показание в размере 631 352 тыс. руб. вместо 471 370 тыс. руб. 2005 года. В абсолютном отношении данный показатель вырос на 159 982 тыс. руб., что в динамике составило 33,94%. По всем остальным показателям наблюдается снижение удельного веса, а в абсолютном отклонении рост, а именно: по затратам на оплату труда на 18 716 тыс. рублей; по отчислениям на социальные нужды на 722 тыс. рублей; по амортизационным отчислениям на 94 тыс. рублей; по прочим расходам на 6 636 тыс. рублей.

Таблица 6. Анализ затрат на производство по структурному подразделению ПАТМ ОАО «НЛМК» за 2006 и 2007 годы.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Элемент затрат | Годы | | | | Отклонение, (+, -) | | Темп роста, % |
| 2006 | | 2007 | |
| Сумма | Удельный вес, % | Сумма | Удельный вес, % | Сумма | Удельный вес, % |
| Материальные затраты | 478 764 | 75,83 | 479 419 | 73,12 | +655 | -2,71 | 100,14 |
| Затраты на оплату труда | 81 652 | 12,93 | 98 812 | 15,07 | +17 160 | +2,14 | 121,02 |
| Отчисления на социальные нужды (ЕСН) | 22 591 | 3,58 | 26 729 | 4,08 | +4 138 | +0,50 | 118,32 |
| Амортизация основных средств | 5 751 | 0,91 | 5 826 | 0,89 | +75 | -0,02 | 101,30 |
| Прочие расходы | 42 594 | 6,75 | 44 876 | 6,84 | +2 282 | +0,10 | 105,36 |
| Итого | 631 352 | 100 | 655 662 | 100 | +24 310 | - | 103,85 |

Общая сумма затрат на производство по ПАТМ в 2007 году составила 655 662 тыс. рублей вместо 631 352 тыс. рублей 2006 года, то есть на 24 310 тыс. рублей или 3,85%, больше. Затраты по элементам изменялись следующим образом: удельный вес материальных затрат снизился на 2,71%, на данное изменение повлияло то, что большую часть продукции стали изготавливать из более дешевого сырья (обрези от листопрокатных цехов), удельный вес затрат по оплате труда в 2007 году стал выше на 2,14% и составили 98 812 тыс. рублей. По данным бюро отдела труда ПАТМ численность персонала в 2006 году составила 560 человек, в 2007 году – 480 человек, что на 80 человек ниже базисного периода. Следовательно рост затрат по оплате труда был вызван скорее всего за счет роста заработной платы. Рост оплаты труда повлек за собой рост затрат по отчислению на социальные нужды на 18,32%. Прочие расходы выросли 5,36%, что увеличило затраты на 2 282 тыс. рублей.

Одной из причин изменения затрат на производство является увеличение объема производства продукции, так как при прочих равных условиях с увеличением объема производства возрастают затраты на основные материалы, энергию, заработную плату. Кроме того, на сумме затрат на сырье, материалы, топливо и электроэнергию отражаются изменения норм их расхода и цены за единицу, замена одних материалов (топлива) другими. Изменения среднегодовой стоимости основных средств, норм амортизационных отчислений, а также сроков внедрения нового оборудования и выбытия из эксплуатации старого влияют на сумму амортизации основных средств.

Различные темпы роста затрат по отдельным их элементам вызывают изменения в структуре затрат на производство. Сопоставление структуры затрат в анализируемой организации со структурой затрат в других организациях, имеющих тот же характер производства, с данными в среднем по объединению, отрасли позволит выявить влияние масштаба производства, характера выпускаемой продукции и организационно-технического уровня производства на долю отдельных элементов затрат и определить основные направления мобилизации резервов снижения себестоимости продукции. Данный анализ не возможен из-за отсутствия данных.

3.2 Анализ себестоимости продукции по ее видам

Себестоимость продукции является важнейшим синтетическим качественным показателем, так как в нем отражаются все стороны хозяйственной деятельности организации, эффективность использования ресурсов, рациональность организации производства, труда, управления. Именно себестоимость продукции, характеризуя затраты предприятия на производство, является наилучшим мерилом того, насколько рационально используются организацией основные фонды, материальные и трудовые ресурсы.

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

При планировании, учете и анализе себестоимости продукции (работ, услуг) рассматривают затраты на производство и на реализацию. Анализ себестоимости продукции имеет немаловажное значение, так как при снижении себестоимости продукции увеличивается прибыль организации.

При анализе себестоимости продукции дается общая оценка выполнения плана по снижению себестоимости продукции, вскрываются причины невыполнения принятых заданий по снижению уровня затрат и выявляются имеющиеся резервы организации по дальнейшему снижению уровня затрат за счет повышения технического уровня производства, улучшения самого производственного процесса и процесса труда, эффективности использования оборудования, роста производительности труда, экономного расходования сырья и материалов, топлива и энергии, ликвидации или сокращения потерь и непроизводительных расходов.

Для проведения анализа себестоимости продукции используются данные бухгалтерской и статистической отчетности, а также сведения о соблюдении норм расхода сырья и материалов, топлива и энергии, о выполнении норм выработки и расценок, имеющиеся в плановом отделе, отделе организации труда и заработной платы, техническом и других отделах организации.

На современном этапе развития рыночных отношений особое значение касается вопроса снижения себестоимости продукции, поскольку каждое предприятия стремится произвести дешевую и качественную продукцию, пользующуюся спросом.

Важная роль в решении этого вопроса принадлежит проведению анализа. Основными задачами для предприятий металлургической промышленности являются: объективная оценка выполнения плана по себестоимости продукции и изменение выполнения плана относительно прошлых отчетных периодов, а также соблюдения действующего законодательства, договорной и финансовой дисциплины; исследование причин, вызвавших отклонение показателей от их плановых значений; установление динамики важнейших показателей себестоимости и выполнения плана по ним; определение факторов, повлиявших на динамику показателей себестоимости и выполнения плана по ним, величины и причин отклонений фактических затрат от плановых и нормативных; обеспечение ответственных за планирование и учет затрат необходимой информацией для оперативного управления формированием себестоимости продукции; содействие выработке оптимальной величины плановых затрат, плановых и нормативных калькуляций на отдельные изделия и виды продукции; выявление и сводный подсчет резервов снижения затрат на производство и реализацию продукции.

Широкое распространение как показатель получила себестоимость продукции по калькуляционным статьям затрат. Планирование и учет себестоимости по статьям расходов необходимы для того, чтобы определить, под влиянием каких факторов сформировался данный уровень себестоимости, в каких направлениях нужно вести борьбу за ее снижение. Для анализа по каждой статье калькуляции определяется абсолютное отклонение. Затем определяют влияние объема и структуры производства на изменение полной себестоимости и выявляют экономию или перерасход по каждой статье.

Для анализа по калькуляционным статьям затрат были взяты данные по всем видам продукции, выпускаемой в ПАТМ ОАО «НЛМК» и в отдельности по трем видам: трубе 57х3, ведру 9 литровому и емкости объемом 9 литров. В таблице 7 отражен сравнительный анализ затрат за 2005 и 2006 годы. Так производственная стоимость, включающая в себя все затраты производства составила в 2006 году 631352 тыс. руб., что повлекло за собой перерасход на 159983 тыс. руб. в сравнении с данными 2005 года.

Таблица 7. Влияние структуры затрат на себестоимость по структурному подразделению ПАТМ за 2005 и 2006 годы

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование статьи | Годы | | | | отклонение | |
| 2005 | | 2006 | |
| сумма | уд. вес, % | сумма | уд. вес, % | в сумме | уд. вес, % |
|
| сырье и основные материалы | 19800 | 4,21 | 29948 | 4,75 | +10 148 | +0,54 |
| полуфабрикаты | 338000 | 71,71 | 444158 | 70,36 | +106 158 | -1,35 |
| отходы (включая угар) | 18500 | 3,93 | 26850 | 4,26 | +8 350 | +0,33 |
| задано за вычетом отходов | 319500 | 67,79 | 447256 | 70,85 | +127 756 | +3,06 |
| услуги по обработке заказов рем. цехов | 1230 | 0,27 | 1580 | 0,26 | +350 | -0,01 |
| вспомогательные материалы | 25450 | 5,40 | 31508 | 5,00 | +6 058 | -0,40 |
| энергетические затраты | 4394 | 0,94 | 5720 | 0,91 | +1 326 | -0,03 |
| расходы на оплату труда и ЕСН | 84804 | 18,00 | 104243 | 16,52 | +19 439 | -1,48 |
| сменное оборудование | 1000 | 0,22 | 1088 | 0,18 | +88 | -0,04 |
| расходы по ремонту | 9989 | 2,12 | 13578 | 2,16 | +3 589 | +0,04 |
| содержание основных средств | 7294 | 1,55 | 7965 | 1,27 | +671 | -0,28 |
| амортизация основных средств | 5657 | 1,21 | 5751 | 0,92 | +94 | -0,29 |
| внутризаводское перемещение грузов | 6951 | 1,48 | 7699 | 1,22 | +748 | -0,26 |
| прочие расходы по переделу | 5100 | 1,09 | 4964 | 0,79 | -136 | -0,30 |
| производственная себестоимость | 471369 | 100 | 631352 | 100 | +159 983 | - |
| незавершенное производство на начало | 2120 | - | 3454 | - | +1 334 | - |
| незавершенное производство на конец | 3454 | - | 5904 | - | +2 450 | - |
| выпуск из производства | 470035 |  | 628902 |  | +158 867 | - |

Наибольший удельный вес среди статей занимают затраты основного материала и полуфабрикатов за минусом отходов. По данной позиции наблюдается рост на 127 756 тыс. руб. Удельный вес данного показателя составил в 2006 году 70,85%, что на 3,06% выше 2005 года. Второй по объему затрат является статья включающая в себя оплату труда и сумму единого социального налога. Удельный вес данной статье составил в 2006 году 16,52%, что ниже предшествующих показателей на 1,48%, хотя по данной статье наблюдается рост затрат на 19 439 тыс. рублей, от затрат 2005 года, размер которых составил в 2006 году 104243 тыс. рублей. Изменение затрат скорее всего произошло за счет роста объема производства на 158 867 тыс. рублей.

Влияние структуры затрат на себестоимость по структурному подразделению ПАТМ за 2007 и 2006 годы отражено в таблице 8.

Таблица 8. Влияние структуры затрат на себестоимость по структурному подразделению ПАТМ за 2006 и 2007 годы

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование статьи | Годы | | | | отклонение | |
| 2006 | | 2007 | |
| сумма | уд. вес, % | сумма | уд. вес, % | в сумме | уд. вес, % |
|
| сырье и основные материалы | 29948 | 4,75 | 30415 | 4,63 | +467 | -0,12 |
| полуфабрикаты | 444158 | 70,36 | 448931 | 68,47 | +4773 | -1,89 |
| отходы (включая угар) | 26850 | 4,26 | 32827 | 5,01 | +5977 | +0,75 |
| задано за вычетом отходов | 447256 | 70,85 | 446519 | 68,11 | -737 | -2,74 |
| услуги по обработке заказов рем. цехов | 1580 | 0,26 | 1653 | 0,26 | +73 | +0,00 |
| вспомогательные материалы | 31508 | 5,00 | 32900 | 5,02 | +1392 | +0,02 |
| энергетические затраты | 5720 | 0,91 | 6698 | 1,03 | +978 | +0,12 |
| расходы на оплату труда и ЕСН | 104243 | 16,52 | 125541 | 19,15 | +21298 | +2,63 |
| сменное оборудование | 1088 | 0,18 | 1985 | 0,31 | +897 | +0,13 |
| расходы по ремонту | 13578 | 2,16 | 11498 | 1,76 | -2080 | -0,40 |
| содержание основных средств | 7965 | 1,27 | 8798 | 1,35 | +833 | +0,08 |
| амортизация основных средств | 5751 | 0,92 | 5826 | 0,89 | +75 | -0,03 |
| внутризаводское перемещение грузов | 7699 | 1,22 | 8813 | 1,35 | +1114 | +0,13 |
| прочие расходы по переделу | 4964 | 0,79 | 5431 | 0,83 | +467 | +0,04 |
| производственная себестоимость | 631352 | 100 | 655662 | 100 | +24310 | - |
| незавершенное производство на начало | 3454 | - | 5904 | - | +2450 | - |
| незавершенное производство на конец | 5904 | - | 7392 | - | +1488 | - |
| выпуск из производства | 628902 |  | 654174 |  | +25272 | - |

Производственная себестоимость составила в 2007 году 655662 тыс. руб., что в сравнении с данными 2006 года выше на 24310 тыс. руб. Наибольший удельный

вес среди статей, аналогично как и предыдущего сравнения занимают затраты основного материала и полуфабрикатов за минусом отходов. В 2007 году удельный вес по данной статье составил 68,11%, в стоимостном выражении – 446519 тыс. рублей. По данной позиции наблюдается снижение удельного веса на 2,74% и экономии на 737 тыс. рублей. Второй по объему затрат является статья включающая в себя оплату труда и сумму единого социального налога. Удельный вес данной статье составил в 2007 году 19,15%, что выше предшествующего года на 2,63%. Так же по данной статье наблюдается рост затрат на 21298 тыс. рублей, от затрат 2006 года, размер которых составил в 2007 году 125541 тыс. рублей. Изменение затрат по оплате труда связано с повышением оплаты труда, поскольку как было указано выше количество персонала в ПАТМ уменьшилось с 2006 года на 80 человек.

Рассмотрев структуру затрат по статьям калькулирования, можно отметить, что изменение затрат необходимо изучать по каждому виду, поскольку в разрезе каждого изделия можно найти резервы снижения себестоимости. Для данного изучения было взято три вида продукции, по которым были сделаны следующие выводы:

по трубе 57х3 (приложение 24): по материальным затратам наблюдается экономия на 439 тыс. руб. в сравнении с 2006 годом и экономия на 8 559 тыс. руб. в сравнении с 2005 годом. Производственная себестоимость имеет показатель ниже, чем в 2005 году на 7 232 тыс. руб., но также ниже и выпуск трубы на 471 погонный метр. В сравнении с 2006 годом выпуск также ниже, но на 225 погонных метров, а вот производственная себестоимость выросла на 2 159 тыс. руб.;

по емкости объемом 9 литров (приложение 25): с ростом объемов производства на 64 200 штук в сравнении с 2006 годом и на 68 470 штук с 2005 годом имелся и рост затрат на 2 897 тыс. рублей к 2006 году и на 2 673 тыс. руб. к 2005 году. Наибольший рост наблюдается по таким позициям как сырье и основные материалы, оплата труда и сумма ЕСН. На конец 2007 года по данному виду продукции имеется незавершенное производство в размере 12 тыс. рублей, в предшествующие периоды данного показателя не было;

по ведру 9 литровому (приложение 26): имеется спад производства на 3 390 штук к 2006 году и на 127 900 штук ведер к 2005 году. Данный вид продукции постепенно стала заменять емкость, которая по качественным характеристикам такая же, но обходится дешевле. Хотя выпуск продукции изменился в сторону уменьшения по статье полуфабрикаты (основной материал) имеется перерасход на 96 тыс. рублей к 2006 году, к 2005 году экономия на 1 455 тыс. руб. В связи с уменьшением выпуска все показатели в сравнении с 2005 годом уменьшились, а вот снижение производства в сравнении с 2006 годом повлекло за собой рост почти по всем статьям затрат.

Основной вывод по статьям калькуляции можно сделать следующий: выпускаемая продукции материалоемка, поскольку наибольшей статьей является сырье и основные материалы с полуфабрикатами за минусом отходов. Второй по объему затрат является оплата труда и перечисляемый с нее налог. По этим двум позициям структурному подразделению и необходимо искать резервы снижения, это может быть закупка основных материалов по более низкой стоимости и перевод производства с ручного труда на машинный, то есть с применением современной электроники.

3.3 Пути совершенствования учета затрат и методов калькулирования

В рыночных условиях стабильность положения хозяйствующего субъекта в конкурентной среде зависит от его финансовой устойчивости, которая достигается посредством повышения эффективности производства на основе экономного использования всех видов ресурсов в целях снижения затрат.

При этом экономический анализ позволяет разработать конкретную стратегию и тактику по развитию организации, выявлению имеющихся резервов повышения производства продукции (работ, услуг) и увеличению прибыли. Умение применять адекватные способы и методики менеджмента в меняющихся условиях работы в конечном счете определяет будущее компании. А главным критерием степени их адекватности является, как известно, положение компании на рынке.

Металлургические предприятия, перешедшие на новые условия работы, самостоятельно планируют величину ежегодного снижения себестоимости продукции в рублях и процентах к себестоимости. Систематическое снижение затрат на производство единицы продукции является предметом заботы всего коллектива металлургического предприятия, так как при этом происходит рост прибыли и соответствующих источников дальнейшего развития предприятия и повышения благополучия коллектива.

Снижение себестоимости – одна из первоочередных и актуальных задач организации, поскольку от уровня себестоимости продукции зависит получаемой прибыли и уровень рентабельности, финансовое состояние предприятия и его платежеспособность, темпы расширения производства, уровень цен на выпускаемую продукцию.

В условиях свободной конкуренции на цену продукции воздействуют законы рыночного ценообразования. В то же время каждый предприниматель стремится к получению максимально возможной прибыли. И здесь, помимо факторов увеличения объема производства продукции, продвижения ее на незаполненные рынки, неумолимо выдвигается проблема снижения затрат на производство и реализацию этой продукции, снижения издержек производства. В традиционном представлении важнейшими путями снижения затрат является экономия всех видов ресурсов, потребляемых в производстве трудовых и материальных. Решающим условием снижения себестоимости служит непрерывный технический прогресс. Внедрение новой техники, комплексная механизация и автоматизация производственных процессов, совершенствование технологии, внедрение прогрессивных видов материалов позволяют значительно снизить себестоимость продукции.

Серьезным резервом снижения себестоимости продукции является расширение специализации и кооперирования. На специализированных предприятиях с массово-поточным производством себестоимость продукции значительно ниже, чем на предприятиях, вырабатывающих эту же продукцию в небольших количествах. Развитие специализации требует установления и наиболее рациональных кооперированных связей между предприятиями.

В принятии управленческих решений значительный упор нужно делать на снижение себестоимости продукции, выпускаемой предприятием. Причем определение путей сокращения издержек и повышения эффективности должно происходить на всех стадиях производственного процесса – от закупки материалов и их переработки до контроля на стадии выпуска готовой продукции и доставки ее потребителю. Изменения могут относиться к производству, обработке, упаковке. При разработке управленческих решений предприятию можно рекомендовать следующие основные концепции снижения себестоимости продуктов, базирующихся на разных подходах.

Первая концепция состоит в снижении основных (прямых) издержек.

Процедуры разработки мероприятий по снижению основных (прямых) издержек должны включать:

прямые отклонения затрат по материалам и живому труду. Систематизация информации и анализ отклонений при закупке материалов относительно объемов и рыночной ситуации, методов и стоимости собственного производства; решения вопроса закупать или производить; регулирование стоимости рабочей силы; решение вопроса эффективности труда. Издержки могут быть сокращены благодаря улучшению хранения, переработки сырья, минимизация потерь при транспортировке, складировании и отходов при производстве;

анализ нормативов затрат живого труда. Систематизация нормативно-справочной информации производится с позиций полноты охвата производственных затрат труда; установленных и оптимальных методов производства и обработки; условий производства как имеющихся, так и стандартных; частичного или полного использования принципа «движение-время-измерение»;

анализ стоимости продукта. Каждый вырабатываемый или планируемый к выпуску продукт рассматривается с точки зрения его общей стоимости и конкурентности. Стоимость служит оценочным показателем конструкции отдельного продукта в сопоставлении с его внешним видом и спросом на него. Оценка стоимости может быть использована при выборе альтернативных вариантов по производству новых продуктов, реконструированию старых. Стоимостной анализ позволяет проанализировать выводы, прежде чем они сделаны, сравнить результаты альтернативных вариантов, ориентируясь на максимальную прибыль.

Большинство предложений по новым продуктам должно включать определенную долю стандартных организационных мероприятий, поэтому должен осуществляться стоимостной анализ, при котором стоит рассмотреть стоимость новых составляющих. Цель такого анализа – выявление факторов, влияющих на политику предприятия относительно отдельных продуктов: выбор альтернативных моделей, маркетинговые исследования, реклама, специальная упаковка. Стоимостная оценка может поощрять производство или сигнализировать о его сокращении либо полном прекращении.

Вторая концепция – снижение косвенных издержек. Условия их снижения следующие: труд вспомогательных рабочих, работа по обслуживанию и ремонту оборудования, вторичное сырье, поставки должны быть оценены как живой труд; использование методов гибкого планирования, когда изменяются цели или пересматривается основа расчета накладных расходов; применение стимулирующих контрольных планов сокращения накладных расходов, разработанных для всех производственных и непроизводственных отделов; регулирование материально-технического обслуживания на основе пересмотра нормативов времени вследствие повышения квалификации, приобретения трудовых навыков и т.п.; расчет регулирующих коэффициентов, позволяющих наладить процедуры контроля за издержками.

Процедуры разработки мероприятий по снижению косвенных (накладных) расходов включают:

косвенные или вторичные отклонения затрат. Систематизация информации о производственном плане, об использовании производственных мощностей, о стандартах живого труда и анализ отклонений при благоприятных и неблагополучных ситуациях по использованию производственных мощностей; утилизация оборудования; введение новой базы расчета нормативов накладных расходов;

гибкое планирование и анализ нормативов для отделов и служб обслуживания. Анализируют жесткие и измененные цели, поставленные перед каждым производственным и непроизводственным отделом предприятия; определяют уровень регулируемых и нерегулируемых расходов; степень, полноту и соответствие распределяемых накладных расходов объему работ, выполняемых отделами и службами предприятия;

анализ нормативов материально-технического обслуживания при принятии решения проводят в нескольких аспектах, исходя из основной задачи – увеличить объем производства, обеспечить максимальную производительность и качество.

Разрабатывая перспективные планы развития производства по такой схеме предприятие может снизить свои издержки и повысить прибыльность своей деятельности.

Величина себестоимости выпускаемой продукции планируется в организациях по калькуляционным статьям затрат. При анализе себестоимости выпускаемой продукции проверяется выполнение плана по затратам в целом, выявляются причины полученной экономии или допущенного перерасхода по каждой статье произведенных расходов в целях установления резервов дальнейшего снижения себестоимости продукции. Такими резервами могут быть: снижение норм расхода сырья и материалов; экономия, образующаяся от замены одних видов сырья, материалов, топлива другими, более прогрессивными; сокращение потерь от брака и отходов производства; более полное использование в производстве вторичных ресурсов и попутных продуктов; повышение производительности труда и экономное расходование заработной платы; улучшение качества продукции.

Даже если выпуск не увеличился затраты могут расти в абсолютном и относительном выражении. Серьезным фактором роста абсолютных величин и удельных затрат является увеличение закупочных цен на сырье, материалы, услуги. Реализация продукции позволяет выяснить эффективность производства выпускаемой номенклатуры. На основе детального анализа расходов приходящихся на единицу продукции выводятся резервы сокращения. К резервам сокращения затрат следует отнести:

проведение организационно-технических мероприятий по внедрению новой, более прогрессивной техники, технологий производства, улучшению организации труда, направленное на экономию заработной платы, снижению металлоемкости, энергоемкости;

выявление резервов снижения расходов на содержание основных средств за счет их реализации, передачи в долгосрочную аренду, консервации и списания ненужных, неиспользованных объектов основных средств и резервов экономии накладных расходов;

выявления сокращения расходов аппарата управления: экономного использования средств на командировочные расходы, почтово-телеграфные, канцелярские расходы;

производить своевременно пересмотр структуры изготовляемой продукции, предусматривая при этом за счет каких мероприятий можно осуществить рост выручки и каковы дополнительные затраты на ее производство;

ежемесячно проводить анализ издержек с целью оперативного управления затратами, производить сопоставление затрат с результатами производства и не допускать перерасхода на производство продукции;

строго регламентировать функции каждого руководителя.

Устранение недостатков и применение соответствующих направлений в совершенствовании позволит на предприятии уменьшить не только трудоемкость учетно-аналитических центров, но и значительно повысить ответственность руководителей за сокращение затрат, увеличение получаемой прибыли.

Затраты можно снижать не только путем закупки долее дешевого сырья, но управленцы предприятия также должны рассматривать варианты распределения накладных расходов. Так общехозяйственные на комбинате учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и включают в себя все расходы связанные с содержанием аппарата управления (заработная плата, амортизационные отчисления, содержания заводоуправления). Согласно учетной политики ОАО «НЛМК» эти расходы признаются в себестоимости проданных продукций, товаров, работ, услуг полностью в каждом отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности. Данной записи соответствует, следующая корреспонденция счетов дебет 90 «Продажи» кредит 26 «Общехозяйственные расходы». Базой распределения общехозяйственных затрат является себестоимость выпущенной продукции.

Поскольку комбинат реализует много готовой продукции, то эти расходы получаются незначительными, так в феврале 2007 года было продано 2 000 штук ведра емкостью 9 литров и общехозяйственные расходы составили 1899,06 рублей. Данное распределение общехозяйственных расходов является эффективным, если была большая отгрузка. При ситуации большого объема выпуска, и малой реализации данное распределение может вывести продукцию в нерентабельную, а может быть и убыточную. Например: цену реализации установили в размере 45 рублей. В рассмотренном примере стоимость сложившихся затрат составила:

1 899,06 + 66 815,32 (приложение 16) + 4 804,69 (было на остатке по готовой продукции в количестве 130 штук) = 73 519,07 рублей

Себестоимость продаж составила: 73 519,07, а поскольку продажа была в количестве 2 000 штук, то продукция принесла нам доход в размере 8,24 рубля.

Если бы продано было 100 ведер, то себестоимость продаж составила бы:

(66 815,32 + 4 804,69 (было на остатке по готовой продукции в количестве 130 штук))/ (1870+130) \* 100 = 3 581,00 рублей

3 581,00 + 1 899,06 = 5 480,06

5 480,06 / 100 = 54,80, следовательно, в феврале месяце продукция принесла бы убыток в размере 9,8 рублей (45 – 54,8)

И так, в зависимости от того какая была выбрана база распределения общехозяйственных расходов зависит, какой доход в конечном получит организация.

Для снижения затрат по структурному подразделению необходимо более тщательнее изучить рынок продаж и сменить некоторые виды продукции на более совершенные, например производство петли дверной оксидированной заменить на более красивую, функциональную фурнитуру для дверей и окон, производство панелей и крыла на ВАЗ 2101 сменить на производство таких же запчастей но для других марок машин.

Заключение

Рынок кардинально изменяет подходы к построению системы управления себестоимостью. Только достоверная и оперативная информация о всех производственно-хозяйственных процессах позволит предприятию определить степень риска, связанную с резким изменением спроса на выпускаемую продукцию, определить конкурентоспособную цену выпускаемых изделий, провести оперативный анализ безубыточности предприятия, обосновать альтернативные решения для успешного проведения финансовой и инвестиционной политики с учетом потенциальных и социальных выгод.

Финансовый результат деятельности предприятия в свою очередь во многом зависит от правильно выбранной стратегии управления себестоимостью. Модели, основанные на изучении взаимоотношения затрат, объема производства и прибыли, дают возможность руководителям предприятия планировать и прогнозировать деятельность фирмы. Прибыль промышленного предприятия во многом зависит не только от качества технологических процессов, конструктивного совершенства выпускаемой продукции, эффективности управления производством и квалификации кадров, но и от уровня необходимых затрат. А потому проблема учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по-прежнему находится в центре внимания представителей многих национальных школ бухгалтерского учета.

Дипломная работа на тему «Основы организации учета затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг» написана на материалах ОАО «НЛМК» и его структурного подразделения ПАТМ.

На примере предприятия исследован порядок бухгалтерского учета и экономического анализа затрат на производимую продукцию. В процессе исследований было установлено, что учет ведется согласно учетной политики в целях бухгалтерского и налогового учета, принятой на предприятии.

В первой главе раската сущность затрат и себестоимости продукции, приведена классификация затрат и методы калькулирования себестоимости, изложены теоретические основы построения бухгалтерского учета и экономического анализа затрат производства.

Вторая глава – дает краткую организационно-экономическую характеристику ОАО «НЛМК», порядок ведения бухгалтерского учета, методику проведения калькулирования отдельных видов продукции. Раскрывается сущность постановки учета затрат на исследуемом предприятии.

В третьей главе отражены результаты экономического анализа статей затрат на продукцию, рекомендованы предложения по совершенствованию бухгалтерского учета и снижению затрат.

По результатам работы за 2007 год можно отметить, что ОАО «НЛМК» работает стабильно, производит экономически выгодную продукцию, пользующуюся спросом.

Исчисление себестоимости конечного продукта – это плод работы всей системы бухгалтерского учета, следствие выполнения нескольких взаимосвязанных этапов обработки информации о потребленных средствах производства и трудовых ресурсах. Себестоимость единицы продукции (работ, услуг) – главный объект управления и одновременно один из главных объектов бухгалтерского учета.

Эффективность систем учета, в том числе учета затрат, полностью зависит от уровня качества организации и методологического обеспечения, рациональности и экономичности их построения и является основной задачей организаций любой отрасли рыночной экономики. Хотелось бы отметить, что не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие искажает фактическую себестоимость продукции, снижает точность калькулирования. Поэтому сейчас центр тяжести в калькуляционной работе следует постепенно переносить с трудоемких расчетов по распределению косвенных расходов и исчислению точной фактической себестоимости на прогнозные расчеты себестоимости, составление обоснованных нормативных калькуляций, организацию контроля за их соблюдением в процессе производства.

Список использованных источников

1. Гражданский кодекс РФ // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
2. Налоговый кодекс РФ // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон РФ от 21.11.96 г. №129-ФЗ // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
4. Об акционерных обществах: Федеральный закон РФ от 26.12.95 г. №208-ФЗ // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: Приказ Минфина РФ от 24.03.00 г. №31н. // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
6. Учетная политика организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/98: Приказ Минфина РФ от 9.12.98 г. №60н // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
7. Бухгалтерская отчетность организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99: Приказ Минфин РФ от 6 июля 1999 г. №43н // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
8. Учет материально-производственных запасов: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01: Приказ Минфина РФ от 9.06.01 г. №44н // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
9. Учет основных средств: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01: Приказ Минфин РФ от 30 марта 2001 г. №26н // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
10. Доходы организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99: Приказ Минфина РФ от 06.05.99 г. №32н // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
11. Расходы организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99: Приказ Минфина РФ от 06.05.99 г. №33н // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
12. Учет расчетов по налогу на прибыль: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02: Приказ Минфин РФ от 19 ноября 2002 г. №114н №26н // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
13. Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению: Приказ Минфина РФ от 31.10.00 г. №94н // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
14. Методические рекомендации по планированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса, М.-2004 г. // типография ЛОТ ОАО «НЛМК».
15. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. №91н // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
16. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. №119н // Информационно-справочная система Консультант плюс: Версия Проф.
17. Абрютина, М.С., Грачев, А.В. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия. Учебно-практическое пособие / М.С. Абрютина, А.В. Грачев. – М.: Дело и сервис, 2004. – 630 с.
18. Андросов, А.М., Викулова, Е.В. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / А.М. Андросов, Е.В Викулова. – М.: АНДРОСОВ, 2003. – 1019 с.
19. Бабаев, А.Ю. Бухгалтерский учет: Учебник / А.Ю Бабаев. – М.: ВЗФЭИ, 2003. – 525 с.
20. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина. – 4-е изд., – М.: Омега-Л, 2005. – 576 с.
21. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет: Учебник / Н.Л. Вещунова. – М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2004. – 672 с.;
22. Грачев, А.В. Финансовая устойчивость предприятия: анализ, оценка и управление в рыночной экономике: Научное издание / А.В. Грачев. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2006. – 544 с.
23. Гущина, И.Э., Балакирева, Н.М. Управленческий учет: основы теории и практики: Учебное пособие / И.Э. Гущина, Н.М Балакирева. – М.: КНОРУС, 2004. – 432 с.
24. Гукаев, В.Б. Производство: налоги и учет / В.Б. Гукаев. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
25. Донцова, Л.В. Никифорова, Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003. – 301 с.
26. Иванова, Н.В., Адам, В.И. Бухгалтерский учет в промышленности: Учебник / Н.В. Иванова, В.И. Адам. – М.: Академия, 2004. – 270 с.
27. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономистъ, 2006. – 618 с.
28. Карпова, Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
29. Карпова, Т.П. Учет и оценка незавершенного производства / Т.П. Карпова. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. – 176 с.
30. Ковалев, В.В. Волкова, О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова – М.: Издательство Проспект, 2005. – 424 с.
31. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Н.П. Кондраков. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 640 с.
32. Котляров, С.А. Управление затратами / С.А. Котляров. – СПб.: Питер, 2004. -160 с.
33. Крятова, Л.А., Эргашев, Х.Х. Бухгалтерский учет: основы теории: Учебное пособие/ Л.А. Крятова, Х.Х. Эргашев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Информационно – внедренческий центр «Маркетинг», 2003. – 324 с.
34. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Савицкая. – 5-е изд. – Минск: ООО «Новое знание», 2004. – 560 с.
35. Магурова, И.И., Войголовский, И.В., Калинина, А.Ф. Экономический анализ: основы теории, комплексный анализ хозяйственной деятельности организации: Учебник / И.И. Магурова, И.В. Войголовский, А.Ф. Калинина. – М.: Высшее образование, 2005. – 469 с.
36. Маркарьян, Э.А., Маркарьян, С.Э., Герасименко, Г.П. Управленческий анализ в отраслях: Учеб. пособие / Э.А. Маркарьян, С.Э. Маркарьян, Г.П. Герасименко. – 2-е изд., исправл. и доп. / Под ред. проф. Э.А. Маркарьяна – М.: ИКЦ «МарТ», Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2007. – 320 с.
37. Мизиковский, Е.А. Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету и отчетности: Учебное пособие / Е.А. Мизиковский. – М.: Юристъ, 2005. – 745 с.
38. Новодворский, В.Д. Бухгалтерская отчетность организации / В.Д. Новодворский. – М.: издательство «Бухгалтерский учет», 2004. – 360 с.
39. Попова, Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебно-методическое пособие/А.В. Попова – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2006. – 448 с.
40. Положение «О Дирекции по учету ОАО «НЛМК», 2007 г.
41. Пономарева, Л.В. Бухгалтерская отчетность организации / Л.В. Пономарева. – М.: Бухгалтерский учет, 2005. – 347 с.
42. Прыкин, Б.В. Экономический анализ предприятия: Учебник для ВУЗов / Б.В Прыкин. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 541 с.;
43. Приказ «Об учетной политике в целях бухгалтерского учета ОАО «НЛМК», 2007 г.
44. Устав ОАО «НЛМК», 2006 г.
45. Шишкова, Т.В., Николаева, О.Е. Управленческий учет / Т.В. Шишкова, О.Е. Николаева – 4-е изд. – М.: УРСС, 2004. – 320 с.
46. Шеремет, А.Д. под ред. Управленческий учет: Учеб. пособие / А.Д. Шеремет, под ред. – М.: ФБК – Пресс, 2003. – 512 с.
47. Щиборщ, К.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий России / К.В. Щиборщ. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003. – 320 с.
48. Фомина, Л.Ф. Вакуленко, Т.Г. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений / Л.Ф. Фомина. Т.Г. Вакуленко. – СПб.: «Издательский дом Герда», 2004. – 356 с.
49. Хахонова, Н.Н. Основы бухгалтерского учета и аудита: Серия «Учебники Феникса» / Н.Н. Хахонова – Ростов н/Д, 2003 – 480 с.
50. «Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции». Вагапова А.Н. // Финансовая газета. Региональный выпуск. – Декабрь 2004. – №51. // СПС Консультант плюс.
51. «Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение», 2008, №1 К.О. Борисова Эксперт журнала «Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение» // СПС Консультант плюс.
52. «Формирование себестоимости в системах учета затрат». Н.П. Платонова: «Финансовая газета», 2005, №41 // СПС Консультант плюс.