Себестоимость продукции

Введение

Одним из главных принципов рыночной экономики является рентабельность работы предприятия. Эффективность работы предприятия, использования всех факторов производства характеризуется прежде всего тем, насколько его деятельность способна обеспечивать получение прибыли. Прибыль является источником финансирования дальнейшего развития предприятия и во многом определяет возможности развития экономики государства и регионов, так как установленную ее часть предприятия отчисляют в бюджет на государственные и муниципальные нужды. Уровень или объем прибыли предприятия зависит от уровня себестоимости продукции, работ или услуг, чем ниже себестоимость, тем больше прибыль. В связи с этим прибыль и себестоимость продукции являются важнейшими показателями производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Каждое предприятие стремится быть рентабельным, что требует систематического контроля издержек производства.

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции, работ и услуг природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство. Себестоимость – это основной ценообразующий и прибылеобразующий фактор, поэтому изучение себестоимости позволяет, с одной стороны, дать обобщающую оценку эффективности использования ресурсов, с другой – определить резервы увеличения прибыли и снижения себестоимости единицы продукции.

Все вышесказанное говорит об актуальности дипломной работы:

* Во-первых, исследование себестоимости тесно связано с важнейшими элементами производственного процесса, самим производством, ради которого создается предприятие;
* Во-вторых, для развития любого предприятия источником финансирования является прибыль, а одним из основных факторов формирования прибыли себестоимость продукции;
* В-третьих, себестоимость является одним из важнейших показателей оценки результатов хозяйственной деятельности и эффективности управления.

Одним из значимых в настоящее время, а также перспективных и эффективных видов экономического контроля в условиях рынка является независимый контроль. Независимый контроль проводится аудиторами, аудиторскими организациями. Основной целью аудита является установление достоверности бухгалтерской или финансовой отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

При проверке затрат следует документально подтвердить правильность исчисления себестоимости готовой продукции, оценить эффективность использования в процессе производства продукции (работ, услуг) материальных и трудовых затрат, рентабельность, прибыльность и финансовую устойчивость экономического субъекта. Потому как себестоимость является одной из составных частей хозяйственной деятельности, то она соответственно является одним из важнейших элементов этого объекта управления. Анализ выполняет одну из основных управленческих функций, входит в управляющую подсистему, и недостаточное его функционирование в этом звене приводит к снижению эффективности системы управления себестоимости в целом.

Основными задачами анализа себестоимости продукции являются:

* Выявление резервов снижения затрат на производство и реализацию продукции;
* Объективная оценка выполнения плана по себестоимости и ее изменения относительно прошлых отчетных периодов, а также соблюдения действующего законодательства, договорной и финансовой дисциплины;
* Обеспечение центров ответственности по затратам необходимой аналитической информацией для оперативного управления формированием себестоимости продукции;
* Содействие выработке оптимальной величине плановых затрат, плановых и нормативных калькуляций на отдельные изделия, виды продукции.

Характер этих задач свидетельствует о большой практической значимости анализа себестоимости продукции предприятия.

Цель дипломной работы заключается в углублении, систематизации, закреплении изученного материала и его применение на практике работы предприятия.

Задачами дипломной работы являются:

* Закрепление и расширение теоретических знаний,
* Систематизация практических знаний в самостоятельной работе и овладение методикой научного исследования при решении проблемных вопросов,
* Обобщение теоретических и практических знаний по бухгалтерскому учету, аудиту и анализу хозяйственной деятельности, разработка выводов и предложений по результатам проведенного исследования.

Методологической основой дипломной работы являются законодательные и нормативные документы Правительства Российской Федерации, Минфина Российской Федерации, ГНС Российской Федерации, труды российских экономистов по вопросам организации и проведения анализа и аудита себестоимости продукции, работ, услуг, журнальные и газетные статьи, а также годовая отчетность Охинского филиала ОАО «Сахалинсвязь».

Дипломная работа состоит из четырех глав.

В первой главе изложены вопросы, раскрывающие сущность себестоимости продукции, ее формирование с учетом российского законодательства. Вторая глава дипломной работы непосредственно касалась изучения организации и ведения бухгалтерского учета и аудита затрат на производство продукции, работ, услуг связи Охинского филиала ОАО «Сахалинсвязь». В третьей главе проведен анализа затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг связи с целью оценки работы предприятия по использованию возможности снижения себестоимости услуг и средств связи. В четвертой главе диплома проведен анализ действующей практики природоохранных мероприятий предприятия.

Работа выполнена на страницах, содержит рисунков, таблиц, приложений.

# 

1. Себестоимость продукции как основной оценочный показатель результата производства

1.1 Сущность себестоимости

Понятие «себестоимости» трактуется по-разному. Козлова Е.П. в учебнике «Бухгалтерский учет» трактует себестоимость, как затраты, связанные с использованием в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и прочих затрат на ее производство и реализацию. По определению Баканова М.И., д. э. н., и Шеремета А.Д., д. э. н., под себестоимостью продукции, работ, услуг понимаются выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов, основных фондов, природного и промышленного сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его усовершенствования. Профессор Н.П. Любушин дает следующие определение себестоимости. «Себестоимость продукции – это текущие затраты предприятия на производство и реализацию продукции, выраженные в денежной форме».

Таким образом, себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции, работ, услуг природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство. Себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности предприятий. При осуществлении хозяйственно- производственной деятельности на любом предприятии естественным образом потребляются , сырье, материалы, топливо, энергия, работникам выплачивается заработная плата, отчисляются платежи на их социальное и пенсионное страхование, начисляется амортизация, а также осуществляется еще ряд различных необходимых затрат. Посредством процесса обращения эти затраты постоянно возмещаются из выручки предприятия от реализации продукции, что обеспечивает непрерывность производственного процесса. Чтобы подсчитать сумму всех расходов предприятия, их нужно привести к единому знаменателю, то есть представить в денежном выражении. Для этого требуется такой показатель как себестоимость.

В соответствии с Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденное Постановлением Правительства Российской Федерации от 05.08.91 №552, с учетом изменений и дополнений, внесенных постановлениями Правительства Российской Федерации от 26.06.95 №627, от 01.07.95 №661, от 20.11.95 №1133, от 14.10.96 №1211, от 22.11.96 №1387, от 11.03.97 №273, от 31.12.97 №1672, от 27.05.98 №509, от 05.09.98 №1048, от 05.09.98 №1048, от 06.09. №1069, от 11.09.98 №1095, от 26.06.99 №696, от 12.07.09 №794 (далее по тексту – Положение о составе затрат), которое регламентирует законность отнесения затрат на производство продукции (с учетом других нормативных документов министерств и ведомств, отражающими особенности учета затрат на производство продукции организациями этих ведомств), себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Под дополнительными затратами в современных условиях понимают, в частности налог на пользование автодорог, и иные налоги, а также отчисления, включаемые в себестоимость.

В себестоимости находит отражение стоимости потребляемых в процессе производства средств и предметов труда (амортизация, стоимость сырья, материалов, топлива, энергии и т. д.), стоимость живого труда (оплата труда), стоимость покупных изделий и полуфабрикатов, производственные услуги сторонних организаций. Себестоимость – это основной ценообразующий и прибылеобразующий фактор, поэтому изучение себестоимости позволяет, с одной стороны, дать обобщенную оценку эффективности использования ресурсов, с другой – определить резервы увеличения прибыли и снижения единицы продукции, для чего используются следующие источники информации: синтетические и аналитические счета, отражающие затраты материалов, денежных средств (счета №№20 «Основное производство», №23 «Вспомогательное производство», №25 «Общепроизводственные расходы», №26 «Общехозяйственные расходы», №28 «Брак в производстве», 31 «Расходы будущих периодов», 89 «резервы предстоящих расходов и платежей» и др.), ведомости (№12,15,10 и др.), журналы-ордера (№№10,10/1 и др.), первичные документы – плановые (сметные) нормативные данные о затратах, карточки по заказам и др.

Категория себестоимости не является однородной, в связи с чем, в частности, по объему учитываемых затрат различают три вида себестоимости:

* Цеховая себестоимость, включающая в себя затраты на производство продукции в пределах цеха, в частности прямые материальные затраты на производство продукции, амортизация цехового оборудования, заработная плата основных производственных рабочих цеха, социальные отчисления, расходы по содержанию и эксплуатации цехового оборудования, общецеховые расходы.
* Производственная себестоимость (себестоимость готовой продукции), кроме цеховой себестоимости, включает в себя общезаводские расходы (административно-управленческие и общехозяйственные затраты) и затраты вспомогательного производства.
* Полная себестоимость, или себестоимость реализованной (отгруженной продукции) – показатель, объединяющий производственную себестоимость продукции (работ, услуг) и расходы по ее реализации (коммерческие затраты, внепроизводственные затраты).

Ранее, до принятия Минфином Российской Федерации приказа от 19.10.1995 г. №115 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 год» понятие «полная себестоимость» и «себестоимость реализованной продукции» не всегда совпадали. Так, у предприятий, определяющих выручку от реализации продукции (работ, услуг) по оплаченным счетам, полная себестоимость представляла собой производственную себестоимость плюс некоторые коммерческие расходы, включаемые в себестоимость конкретных видов продукции (работ, услуг) прямым путем: транспортные расходы и расходы на упаковку. В то же время себестоимость реализованной продукции относились все остальные коммерческие расходы, которые подлежали отнесению на себестоимость продукции только в момент реализации, то есть оплаты. Однако, после того как было установлено, что для всех предприятий и организаций реализация продукции для целей бухгалтерской отчетности возникает в момент ее отгрузки (выполнения работ, оказания услуг), специальное выделение этих видов себестоимости потеряло смысл, поскольку отгруженная продукция стала одновременно и реализованной. Фактическая себестоимость отражена в форме №2 бухгалтерской отчетности «Отчет о прибылях и убытках» по стр. 020.

Кроме того, различают плановую и фактическую себестоимость. Плановая себестоимость определяется в начале планируемого периода, исходя из плановых норм расходов и иных плановых показателей на этот период. Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) определяется в конце отчетного периода на основании данных бухгалтерского учета о фактических затратах на производство. Плановая и фактическая себестоимость определяется по одной методике и по одним и тем же калькуляционным статьям, что необходимо для сравнения и анализа показателей себестоимости продукции (работ, услуг).

# 

1.2 Экономическая классификация затрат на производство

Для организации достоверного учета затрат на производство необходимо знать особенности производства и всех его расходов, взаимосвязь расходов различных производств и порядок включения затрат в себестоимость продукции предприятия. С этой целью состав затрат на производство промышленной продукции строго регламентируется Правительством Российской Федерации, а в учетных целях все затраты, включаемые в себестоимость продукции классифицируются по нескольким признакам. Промышленные предприятия включают в себестоимость продукции расходы сырья и материалов, топлива и энергии, оплату труда, отчисления на социальные нужды с суммы начисленной оплаты труда, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, расходы на обслуживание производства и управление, разные непроизводственные расходы и потери в производстве.

Для планирования, учета, анализа производственные затраты предприятия объединяются в однородные по следующим признакам (Прил. 1):

1. По видам расходов.

Группировка по видам расходов является в экономике общепринятой и включает в себя две классификации: по экономическим элементам затрат (или по экономическому содержанию) и по калькуляционным статьям (или по целевому назначению) расходов.

Первая группа затрат (по экономическим элементам) (Прил. 2) применяется при формировании себестоимости по предприятию в целом и включает в себя пять основных групп расходов:

* Материальные затраты,
* Затраты на оплату труда,
* Отчисления на социальные нужды,
* Амортизацию основных фондов,
* Прочие затраты.

Каждая из этих групп объединяет однородные по экономическому содержанию затраты, которые не могут быть разложены на основные части и рассчитываются независимо от того, где они произведены, - в основном цехе, в заводоуправлении или на складе, и каково их производственное назначение. Например, в группу затраты на оплату труда включаются все соответствующие расходы (оплата труда производственным рабочим, обслуживающему персоналу, аппарату управления и т.д.).

Классификация затрат по экономическим элементам позволяет определить структуру себестоимости. Для этого исчисляют удельный вес каждого вида затрат в процентах ко всей себестоимости. Отрасли промышленности существенно различаются по структуре себестоимости продукции (работ, услуг). В одних отраслях преобладают затраты на заработную плату (трудоемкие отрасли), в других – материальные затраты (материальные отрасли), в третьих – расходы на электроэнергию (энергоемкие отрасли), в четвертых – амортизация (фондоемкие отрасли), в пятых – затраты на топливо (топливоемкие) и т.д.

Вторая группа затрат (по калькуляционным статьям) используется при составлении калькуляций (расчетов себестоимости единицы продукции), позволяющих определить, во что обходится предприятию единица каждого вида продукции, себестоимость отдельных видов работ и услуг. Необходимость данной классификации вызвана тем, что расчет себестоимости по вышепроизведенным элементам затрат не позволяет учесть где, в связи с чем произведены затраты и их характер. В тоже время определение затрат по калькуляции как способ их группировки относительно конкретной единицы продукции позволяет определить каждую составляющую себестоимость продукции (работ, услуг) на любом уровне.

По статьям расходов затраты группируются в зависимости от места и цели (назначения) их возникновения и относятся на каждый вид изделия прямым или косвенным методом. Эта классификация специфична для каждой отрасли промышленности, и поэтому состав расходов в каждой отрасли различен и определяется соответствующими отраслевыми (или межотраслевыми) инструкциями и методиками. Как правило, статьи затрат таковы:

1. Сырье и материалы;

2. Топливо и энергия;

3. Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;

4. Отчисления на социальное страхование;

5.расходы на подготовку и освоение производства;

6. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;

7. Цеховые расходы;

8. Общезаводские расходы;

9. Прочие производственные расходы;

10. Внепроизводственные (коммерческие) расходы и т. д.

В результате группировки затрат по калькуляционным статьям образуется ряд комплексных статей, стоящих из нескольких элементов расходов. К таким статьям, в частности, относятся цеховые расходы, общезаводские расходы, внепроизводственные расходы и др. В указанные статьи входят затраты, относящиеся к различным элементам, например, заработная плата, амортизация и пр. Комплексными расходами выступают затраты по ремонту и обслуживанию основных средств, затраты транспортных цехов предприятия и т. д.

2. По характеру участия в создании продукции (выполнении работ, оказании услуг).

При определении затрат как по отдельным подразделениям, так и по предприятию в целом выделяют основные расходы, непосредственно связанные с процессом изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), в частности затраты сырья, основных материалов и комплектующих, топлива и энергии, заработная плата производственных рабочих и т. д., а также накладные расходы, то есть расходы по управлению и обслуживанию производства, - цеховые, общезаводские, внепроизводственные (коммерческие), потери от брака. Накладные расходы при калькулировании себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость, как правило, методом косвенного распределения их пропорционально какому-либо показателю (заработной плате основных производственных рабочих, машино-часам использования производственного оборудования и т. д.).

3. По изменяемости (увеличению или сокращению) в зависимости от объемов производства.

Затраты, которые изменяются (увеличиваются или сокращаются) пропорционально изменению объема продукции, называют условно-переменными. Затраты, которые остаются неизменными и величина их прямо не связана с ростом или сокращением выработки продукции (выполнения работ, оказания услуг), называют условно-постоянными. Данная классификация затрат необходима для планирования производства, а также при анализе финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

4. По способу отнесения на производство.

Очень часто при калькуляции себестоимости продукции невозможно точно определить в какой степени те или иные затраты, возникающие на предприятии, могут быть отнесены на тот или другой вид продукции. В связи с этим все затраты предприятия подразделяются на прямые, которые могут быть непосредственно отнесены на данный вид продукции (работы, услуги), и косвенные, которые связаны с производством многих изделий, - как правило, это все остальные затраты предприятия. Косвенные затраты распределяются между отдельными видами производства и продукции пропорционально какому-либо установленному показателю.

Косвенные - это расходы, которые относятся к нескольким видам продукции и подлежат косвенному распределению между ними (смазочные материалы, заработная плата управленческого персонала цехов, отопление и освещение цеха и другие). Другими словами, это общепроизводственные, общехозяйственные, внепроизводственные расходы. Они локализуются по месту их осуществления. Общепроизводственные расходы связаны с обслуживанием производства и управлением цеха, а общехозяйственные – с обслуживанием производства и управлением предприятия в целом. Эти затраты определяются сметой и учитываются по дебету собирательно-распределительных счетов: 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По окончании месяца эти расходы списываются с кредита счетов 25, 26 на дебет счета 20 «Основное производство» и распределяются согласно положениям учетной политики предприятия. Данные расходы могут распределяться следующим образом:

1. Общепроизводственные расходы распределяются между различными видами продукции пропорционально сумме заработной платы производственных рабочих плюс расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования. Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования распределяют на различные виды изделий, исходя из их величины в час работы оборудования и продолжительности его работы при изготовлении единицы данного вида продукции. Для этого исчисляют сметные (нормативные) ставки расходов по содержанию и эксплуатации оборудования по каждому объекту эксплуатации.

2. Наиболее распространенной базой распределения общехозяйственных расходов являются прямые затраты (материалы и заработная плата).

Рассматривая состав общехозяйственных расходов, можно заметить, что их объем не связан с объемом производства, благодаря чему в практике международных стандартов по бухгалтерскому учету их называют «некалькулируемые». И в отличие от всех прямых и общехозяйственных затрат их относят, минуя производственные счета, сразу в уменьшение доходов (прибыли) от реализации, именно того периода, в котором они образовались, бухгалтерской проводкой:

Дт 46 Кт 26

Такое разрешение содержится в Указаниях по заполнению форм бухгалтерской отчетности в 1996 г. (приложение 2 к приказу Минфина Российской Федерации от 27.03.96 г. №31, п.20). При указанной методике учета начисляют неполную или усеченную производственную себестоимость.

По однородности состава затраты подразделяются на простые (одноэлементные) и комплексные. К простым расходам относят расходы, которые состоят из определенных затрат, которые нельзя разложить на данном предприятии на разнородные элементы, как например, расходы на оплату труда. Комплексными называются расходы, состоящие из разнородных элементов затрат, как например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

По отношению к объему производства затраты подразделяются на условно-переменные и условно-постоянные. Условно-переменные затраты изменяются вместе с изменениями объема производства продукции. Условно-постоянными считают расходы, которые не зависят от изменений объема производства в определенных пределах, например, значительная часть общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Деление затрат на переменные и постоянные имеет важное значение и широко применяется в зарубежной учетной практике. Учетная практика в России пока еще использует его недостаточно.

По сферам осуществления расходов различают производственные и внепроизводственные расходы. Коммерческие расходы связаны не с производством, а с реализацией продукции. Эту классификацию используют также для контроля над издержками.

По отношению к отчетным периодам различают расходы текущего периода (месяца) и расходы будущих периодов, которые оплачиваются в текущем периоде, а относятся к будущим периодам, например, расходы по подписке на периодическую печать производятся на полгода вперед, оплачиваются в октябре, а относятся к январю-июню следующего года. Расходы будущих периодов учитываются отдельно и включаются в себестоимость продукции по частям в течении того периода, к которому они относятся.

По рациональности использования расходы могут быть производственными и внепроизводственными. Производственные расходы дают полезный результат, непроизводственные не дают полезного результата, как например, расходы по окончательному браку, оплате простоев, штрафов и других аналогичных расходов.

По способу определения (планирования) различают издержки, планируемые по нормам на единицу продукции в расчете на перспективу (на год) и не планируемые (не производные), возникающие по причинам изменения факторов и условий производства.

По местам осуществления затрат выделяются расходы производственных бригад, общепроизводственные расходы цехов и общехозяйственные расходы предприятия, а также затраты по центрам ответственности. Этот принцип разграничения затрат применяется на практике лишь частично. Недостаточно используется группировка и контроль затрат по центрам ответственности за расходами.

1.3 Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

Одним из основных показателей работы предприятия является себестоимость продукции. Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции или работ и всей товарной продукции называется калькуляцией. Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную или фактическую калькуляции. Конечной целью учета затрат на производство является определение фактической себестоимости выпущенной продукции. Себестоимость выпущенной продукции принято называть калькулированием, а отчет о себестоимости – калькуляцией.

В зависимости от целей, которые ставятся перед калькулированием, калькуляции составляют исходя из различных принципов.

По времени составления, провизорные и отчетные калькуляции. Они бывают сметные, плановые, нормативные. Сметная калькуляция – это расчет предполагаемой себестоимости единицы нового вида продукции. Она составляется на основе нормативов затрат длительного действия либо по нормативам, разрабатываемых лабораторным путем. Плановая (расчетно-плановая) представляет собой расчет себестоимости единицы продукции, исходя из установленных плановых норм с учетом заданий по снижению себестоимости на предстоящий период. Она составляется на основе норм расхода по отдельным видам затрат, которые должны быть достигнуты в предстоящем (планируемом) периоде. Нормативная калькуляция – это расчет себестоимости единицы продукции, исходя из действующих технологических норм затрат на определенную дату. Провизорная калькуляция представляет собой расчет ожидаемой себестоимости единицы продукции. При составлении ее частично используются отчетные данные, например, за 1-3 кварталы и плановые данные за 4 квартал. Наконец, отчетная калькуляция определяет фактические затраты на единицу продукции. Отчетные калькуляции составляются на основе данных о реальных доходах на единицу продукции, отраженных на счетах бухгалтерского учета. В хозрасчетных калькуляциях затраты отражаются по нормам и ценам, зависящим только от данного производственного подразделения. Влияние факторов, не зависящих от этого подразделения (цеха), в хозрасчетных калькуляциях устраняется. Например, при изменении цен на сырье, материалы, услуги, полуфабрикаты по независящим от данного цеха причинам по сравнению с планом в хозрасчетную калькуляцию израсходованные материальные ресурсы включаются в оценке по плановым ценам. Хозрасчетная калькуляция применяется для определения результатов работы подразделений, выделенных на внутрихозяйственный расчет.

В зависимости от объема затрат, включаемых в калькуляцию, различают калькуляцию цеховой, производственной и полной себестоимости. Калькуляция цеховой себестоимости включает только затраты цеха. В них входят затраты материалов, заработной платы, производственных рабочих цеха, начисления на эту заработную плату, общепроизводственные расходы, потери от брака. Эти калькуляции используются для определения себестоимости полуфабрикатов, доли цехов в затратах на изделие (при бесполуфабрикатном способе), для определения себестоимости окончательного внутреннего брака, как основа для составления хозрасчетных калькуляций цеха. Калькуляция производственной себестоимости включает все затраты предприятия на производство продукции. Она составляется по всем статьям затрат на изготовление конкретного изделия. На ее основе выявляется общий производственный результат работы предприятия (экономия или перерасход) по сравнению с принятыми нормами расходов. Калькуляция полной себестоимости охватывает все затраты на производство и реализацию продукции. Кроме производственных затрат, в нее включаются внепроизводственные (коммерческие) расходы, связанные с реализацией продукции. Она используется для выявления финансового результата от реализации продукции, работ или услуг (прибыли или убытка).

По охватываемому периоду калькуляции делятся на месячные, квартальные, годовые. Наиболее приемлемыми являются квартальные, и годовые калькуляции. Месячные калькуляции могут включать случайные моменты изменения затрат и поэтому наименее точны. Наиболее реальны годовые калькуляции, в которых многие случайные изменения расходов устраняются.

Наконец, калькуляции различаются степенью детализации данных. Они могут составляться по укрупненным показателям, только по установленной номенклатуре статей в денежном выражении. Данные калькуляций могут быть и детализированными, когда наряду с денежными измерителями применяются и натуральные. Чаще всего детализируются данные о затратах материальных ресурсов, топлива, различных видов энергии. Степень детализации калькуляций устанавливается в рекомендациях по калькулированию с учетом отраслевых особенностей производства.

Другим важным принципом калькулирования является обоснованный выбор метода учета производственных затрат и исчисления себестоимости. Особенности исчисления себестоимости определяются спецификой технологии и организации производства конкретной продукции. На практике предприятий каждой отрасли промышленности разрабатываются свои рекомендации по учету затрат и калькулированию. В то же время принципы калькулирования во всех предприятиях имеют ряд общих моментов. В частности, для исчисления себестоимости любой продукции заранее необходимо определить:

1. Объекты калькулирования;
2. Объекты учета затрат;
3. Порядок распределения затрат по объектам калькулирования;
4. Порядок организации аналитического учета затрат на производство;
5. Содержание калькуляций.

Совокупность решения этих принципов и определяет метод учета этих производственных затрат и производствах определенного типа. Каждый элемент является составной частью метода калькулирования и решает свою задачу.

На основе этих вышеперечисленных принципов учета затрат и калькулирования на предприятиях Российской Федерации применяется простой, попередельный, показной и нормативный методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Каждый из них соответствует определенному типу производства и имеет свои достоинства и недостатки.

Простой метод учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции и производственных, которые вырабатывают (добывают) один или небольшое количество однородных видов продукции в одном технологическом процессе и не имеют или имеют стабильный размер незавершенного производства. Этот метод применяется в основном в добывающей и энергетических отраслях. Предприятия этих отраслей являются однопроцессными (однопередельными). При добыче одного вида продукции (например, каменного угля) или выработке одного вида энергии (например, электрической) все затраты на производство в этих предприятиях можно учитывать в целом. Объекты учета и калькулирования у них совпадают. Все затраты можно включать в себестоимость продукции прямым путем на основании первичных документов. В целях контроля над соблюдением установленных смет общепроизводственные и общехозяйственные расходы на этих предприятиях можно учитывать на счетах 25 и 26. Однако они не требуют косвенного распределения по видам продукции. Для определения себестоимости единицы продукции затраты на производство по каждой статье калькуляции делятся на количество выработанной продукции. В производствах добывающих или вырабатывающих два (несколько) видов продукции, например электрическую и тепловую энергию; нефть и попутный газ, прямые затраты сразу относят на тот вид продукции, для которого они израсходованы, а косвенные расходы распределяют между видами продукции пропорционально установленной базе или коэффициентным способом.

На предприятиях, применяющих простой метод учета и калькулирования, калькуляция обычно составляется по статьям затрат. Однако она легко может быть составлена и по экономическим элементам. Простой метод полностью соответствует особенностям предприятий добывающей и энергетической отраслей, несложен для применения и обеспечивает достоверные данные для калькулирования. При распределении затрат между видами продукции косвенным способом достоверность калькулированных данных несколько снижается. Однако применение косвенных способов распределение расходов в этих случаях является неизбежным. Поэтому задача состоит лишь в том, чтобы применять наиболее обоснованные методы распределения затрат по видам продукции.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости применяется в массовых производствах обрабатывающей промышленности, где технологический процесс состоит из нескольких последовательных переделов (стадий), перерабатывающих исходных материалов от начала его обработки до получения из него готового изделия (предприятия металлургической, химической, текстильной, бумажной, стекольной и других отраслей). В этих производствах полуфабрикаты, изготовленные в одном переделе, последовательно передаются по установленному технологическому процессу на следующий передел до превращения их в готовое изделие. Например, Металлургические предприятия имеют три предела: выплавка чугуна, выплавка стали и прокатное производство; кирпичное производство – переделы добычи глины, формовка и сушка кирпича-сырца, обжига кирпича. В каждом случае полуфабрикаты первого передела передаются на второй, со второго – на третий, который выпускает готовую продукцию. В некоторых производствах товарной продукцией могут быть и полуфабрикаты предыдущих переделов, например, продажа прядильного производства на текстильных предприятиях, имеющих прядильное, ткацкое и красильное производства и вырабатывающих ткани.

При попередельном методе затраты учитываются по каждому переделу отдельно. Внутри передела учет затрат ведется по отдельным агрегатам (например, по каждой доменной печи) и по видам вырабатываемой продукции. При этом основные затраты (сырье и материалы, технологическое топливо, энергия, основная заработная плата производственных рабочих и др.) распределяются по переделам, агрегатным и видам продукции, в прямом порядке на основании первичных документов. Общепроизводственные расходы учитываются отдельно по каждому переделу и распределяются по видам продукции в конце месяца косвенным путем пропорционально производственной базе, общехозяйственные расходы также учитываются отдельно и списываются в затраты последнего передела или на каждый передел и распределяются по видам продукции косвенным путем.

Применение попередельного учета в каждой отрасли может иметь свои особенности, которые устанавливаются в отраслевых рекомендациях по учету затрат на производство и калькулированию. Он наиболее полно соответствует особенностям предприятий, у которых технологический процесс разделяется на взаимосвязанные части (переделы). Вместе с тем и техника организации учета затрат по переделам не представляет большой сложности. Наиболее эффективным является применение попередельного метода с полуфабрикатным вариантом калькулирования, позволяющим исчислять себестоимость выработанной продукции по каждому переделу.

Показанный метод применяется главным образом в отраслях, производство которых обрабатывает одновременно и параллельно множество различных заготовок, деталей и узлов, а готовая продукция создается путем механической сборки отдельных частей изделия. Применяется этот метод преимущественно в машиностроительной и металлообрабатывающей промышленности, в индивидуальных и мелкосерийных производствах, ремонтных цехах. Объектом учета производственных затрат и калькулирования в этом случае является заказ, то есть единичное изделие, серия изделий или определенные работы. Заказы формирует планово-производственный отдел предприятия. Он рассылает специальные извещения об открытии заказа всех подразделениям предприятия, участвующим в выполнении заказа, и бухгалтерии. Каждому заказу им присваивается определенный номер (шифр). Заказы шифруются обычно по серийной системе, то есть на каждую группу однородных заказов выделяется определенная серия номеров. При этом, все заказы подразделяются на внешние (выполняемые для других предприятий) и внутренние (выполняемые для цехов и служб своего предприятия). Внутренние заказы могут быть постоянными, им может присваиваться постоянный шифр на год.

Бухгалтерия открывает на каждый заказ отдельный учетный регистр (несколько страниц в книге, карточку). При механизированном учете затраты выделяются в машинограмме по номеру заказа. Затраты по каждому заказу учитываются отдельно. Прямые затраты относятся на заказ на основании первичных документов. Для этого в первичных документах указывается шифр заказа. Косвенные (общепроизводственные, общехозяйственные) расходы в течении месяца учитываются по дебету счетов 25, 26, а по окончании месяца распределяются пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих (без премиальных выплат), отнесенной на соответствующие заказы. Себестоимость каждого заказа определяется путем суммирования всех затрат, учтенных по каждому заказу. Если в выполнении заказа участвовали несколько цехов, суммируются затраты всех цехов по соответствующему заказу. Если в заказ входит несколько единиц изделий, себестоимость одного изделия определяется делением всех затрат по заказу на количество входящих в него изделий.

После выполнения всего заказа, приемки его отделом технического контроля или заказчиком, планово-производственный отдел выписывает извещения о закрытии заказа. После этого все расходы по данному заказу прекращаются.

Как видно из сказанного, техника применения позаказного метода достаточно проста, но позволяет получить вполне реальные данные о себестоимости каждого заказа. При заказном методе нет необходимости распределять между законченной продукцией и незавершенным производством, так как все затраты по законченному заказу относятся на готовую продукцию, а по незаконченному заказу относятся в незавершенном производстве, что значительно упрощает технику калькулирования. Недостатком показанного метода является то, что фактическая себестоимость готового изделия при нем может быть выявлена только после окончания всего заказа.

Другим недостатком этого метода является то, что при определении себестоимости заказа только после окончания затраты одного отчетного периода переходят на другой отчетный период. При большой продолжительности периода изготовления заказа (например, в судостроении) в себестоимость заказа могут включаться затраты даже разных лет. Это затрудняет контроль над издержками, так как утрачивается сопоставимость затрат. Для частичного устранения этого недостатка заказ делят на несколько частей с выделением затрат по каждой части.

Нормативный метод учета производственных затрат и калькулирования себестоимости пригоден для применения в любом производстве. Наибольшее применение он получил на предприятиях массового и крупносерийного производства с большой номенклатурой изделий. Применение нормативного метода в полном виде включает:

1. Составление нормативных калькуляций по каждому изделию до начала производства продукции;

2. Учет фактических затрат с подразделением на расходы в пределах норм и отклонения от норм;

3. Учет изменений действующих норм затрат на каждое изделие;

4. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как алгебраической суммы затрат по нормам плюс, минус отклонений от норм плюс, минус изменений норм затрат по каждой статье калькуляции.

Нормативные калькуляции определяют затраты на производство изделия по технологическим нормам на определенную дату. Для составления нормативных калькуляций можно использовать два способа:

1. Составление нормативных калькуляций на отдельные детали и узлы, сборочные соединения и затем на изделие в целом;

2. Составление нормативных калькуляций сразу на изделие в целом, без разработки калькуляций на детали и узлы.

При первом способе, когда определяются сначала калькуляции на детали, узлы, сборочные соединения в нормативную стоимость их включения только прямые затраты. Расход материалов определяется на каждую деталь по технологическим нормам, с указанием каждого вида потребляемого материала, их количества и стоимости. Заработная плата производственных рабочих рассчитывается последовательно по каждой производственной операции, предусмотренной технологией обработки соответствующей детали, узла, изделия. На основании нормативных калькуляций на узлы и детали составляется нормативная калькуляция на изделие. В нее, кроме прямых, включаются и косвенные расходы.

При втором способе разработки нормативных калькуляций, когда их составляют на изделие в целом, расчеты несколько укрупняются, что снижает трудоемкость нормативных калькуляций, но в то же время значительно снижает и контрольные возможности учета на основе укрупненных показателей. Разработка нормативных калькуляций на каждое изделие является основой нормативного метода и наиболее трудоемкой частью его применения. Выполнить эту работу силами только бухгалтерии невозможно. Для этого привлекаются работники инженерных и технологических служб, определяющие технологические маршруты обработки изделий и связанные с ними расходы. Нормативные калькуляции используются для определения затрат по нормам, фактической себестоимости товарной продукции предприятия, оценка брака и остатков незавершенного производства.

Учет затрат на производство при нормативном методе ведется следующим образом. На основании нормативных калькуляций до начала производства продукции выписываются расходные документы на отпуск материалов в производство, на оплату труда по технологической обработке заготовок, деталей, узлов, изделий на количество продукции, которое предназначено к выпуску в предстоящем месяце. После осуществления этих расходов бухгалтерия учитывает их как расходы в пределах норм. Все отклонения в затратах от нормативных расходов оформляются специальными сигнальными документами. Сигнальные документы имеют определенный отличительный знак (цветную линию, определенную форму). Такие документы выписываются на все прямые дополнительные расходы (материалы, оплата труда). Для совершения расхода по ним предварительно необходимо получить разрешение бюро нормативного учета или уполномоченного на это лица. При получении разрешения на дополнительный расход выясняются причины его возникновения, и оценивается целесообразность осуществления таких расходов.

Бухгалтерия учитывает все расходы по сигнальным документам как отклонения от норм. Отклонения группируются в текущем учете по цехам, калькуляционным объектам, статьям затрат, причинам, виновникам, инициаторам. Применяется два варианта отклонений от норм:

1. По сигнальным документам, в которых указываются отклонения (перерасход, замена, экономия), их причины и виновники;
2. По окончании месяца на основе специальных расчетов, как например, отклонения по накладным расходам.

Для этого определяют сумму накладных расходов, полагающуюся по нормативным калькуляциям на фактический объем производства продукции. Она рассчитывается путем умножения нормативной суммы расходов, принятых за базу распределения накладных расходов (например, заработной платы производственных рабочих на фактический объем производства) на процентное отклонение накладных расходов к сумме заработной платы производственных расходов по нормативной калькуляции. Затем фактическую сумму накладных расходов сопоставляют с нормативной и выявляют отклонения по этой статье расходов.

К отклонениям от норм относятся также непланируемые потери от брака. Они рассматриваются как перерасход.

Все отклонения от норм относятся, как правило, на себестоимость выпущенной готовой продукции. В себестоимость незавершенного производства они включаются лишь в отдельных отраслях.

Величина затрат на производство по сравнению с нормами зависит не только от повышения или снижения фактических расходов. Отклонения от норм определяются также изменением величины самих норм. Величина технологических норм затрат на единицу продукции с развитием научно-технического прогресса и организация производства изменяется при нормативном методе изменения норм затрат по сравнению с нормами, принятыми в нормативной калькуляции, также учитываются отдельно. Изменения норм оформляются специальными извещениями об изменении норм. В извещении указываются:

* наименование изделия, детали, узла, по которому произошли изменения;
* номер операции, разряд работы, время и расценка до изменения и после изменения;
* номенклатурный номер материала, единица измерения, цена, количество и сумма расхода до и после изменения нормы;
* с какой даты вводится изменение, кто выписал извещение и кто его утвердил.

При изменении отдельных норм в течении месяца разница между старыми и новыми нормами рассчитывается и учитывается отдельно. При изменении норм затрат производится переоценка незавершенного производства по новым нормам и на начало месяца. Переоценка проводится по каждой статье калькуляции. Сумма изменения в затратах от переоценки незавершенного производства в отраслях с непродолжительным циклом производства относится полностью на выпуск продукции отчетного месяца, а в отраслях с длительным циклом производства сумма изменений распределяется между выпущенной продукцией и незавершенным производством на конец месяца.

Аналитический учет затрат на производство к счету 20 «Основное производство» ведется в ведомостях-машинограммах или карточках учета производства по видам (группам) изделий. Затраты за отчетный месяц записываются в ведомость на основании данных первичного учета и ведомостей распределения расходов (материалов, заработной платы, косвенных расходов). Затем определяется общая сумма затрат за месяц с остатком незавершенного производства на начало месяца. По этим данным рассчитываются индексы затрат по изменениям норм и отклонениям от норм. Фактическая производственная себестоимость единицы определяется по сумме нормативных затрат и индексов отклонений. Нормативные затраты берутся из нормативной калькуляции изделий, а индексы отклонений из ведомости затрат за месяц. Фактическая себестоимость рассчитывается по всем статьям калькуляции.

Основным достоинством нормативного метода является то, что он позволяет выявить отклонения от норм в затратах на производство в оперативном порядке, до совершения расходов и устанавливать их причины. Создаются условия для систематического контроля в процессе осуществления затрат. Обеспечивается:

* органическое сочетание учета и контроля, контроль над отклонениями в издержках включается в систему бухгалтерских записей и калькуляционных расчетов;
* аналитичность учетной информации, выявляются причины отклонений в затратах, определяется их экономическая значимость;
* выявление возникающих отклонений в затратах по месту их возникновения, что создает условия для повышения управленческой направленности учета;
* оперативность учета, так как отклонения выявляются в том же калькуляционном периоде, к которому они относятся;
* рационализация учетной и калькуляционной работы, так как при этом методе нет необходимости детализировать учет затрат по каждому виду продукции, их можно учитывать по укрупненным группам изделий, а фактическую себестоимость конкретной продукции определять на основе нормативных затрат и индексов отклонений;
* возможность применения нормативного метода в сочетании с любым другим методом учета и калькулирования себестоимости. Его можно применять в комплексе всех элементов (как систему нормативного управления издержками), так и частично, то есть использовать отдельные его элементы, например, выявление отклонений, только по материалам и заработной плате.

Все эти достоинства показывают, что нормативный метод является методом управления издержками производства, то есть его значение шире, чем только как способа и калькулирования затрат.

Но наравне с достоинствами нормативный метод учета затрат, имеет ряд недостатков. Его применение связано с большой подготовительной работой в области бухгалтерского учета, нормирования, совершенствования организации производства и так далее. Все это требует дополнительного времени. Даже при использовании вычислительной техники, полный цикл нормативного учета не всегда выполняется.

# 

2. Бухгалтерский учет и аудит затрат на производство продукции

2.1 Технико-экономическая характеристика Охинского филиала ОАО «Сахалинсвязь»

Охинский филиал ОАО «Сахалинсвязь» создано на основании решения собрания акционеров ОАО «Сахалинсвязь» 20.12.96 г. Филиал в своей деятельности руководствуется Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «О связи», действующим законодательством, Положении о филиале, разработанными на их основе внутренними нормативными актами. Филиал владеет обособленным имуществом на правах собственности, имеет самостоятельный баланс.

Филиал учитывает результаты своей деятельности, ведет бухгалтерскую и статистическую отчетность в порядке, предусмотренном действующим законодательством Российской Федерации и правилами, утвержденными обществом. Охинский филиал составляет отдельные бухгалтерские квартальные и годовые балансы, которые являются внутренним документом ОАО «Сахалинсвязь» и предназначены для завершения консолидированного баланса общества.

Основными видами деятельности филиала являются:

1. Обеспечение бесперебойной и качественной работы эксплуатируемых филиалом средств связи;
2. Создание и эксплуатация телекоммуникационных сетей для обеспечения передачи информации различного рода;
3. Определение перспективы развития средств связи с учетом потребности в них;
4. Строительство, реконструкция, техническое перевооружение, капитальный ремонт средств и сетей связи, объектов производственного и социально-бытового назначения в соответствии с действующими правилами и нормами, в пределах инвестиционной программы общества;
5. Проведение технического обслуживания и ремонта средств связи, информатики, оргтехники, вычислительной техники и т. д.;
6. Обучение и подготовка кадров в соответствии с установленным планом общества;
7. Эксплуатация автотранспорта.

Охинский филиал вправе заключать хозяйственные и иные договора от имени ОАО «Сахалинсвязь». Реализация продукции, работ, услуг осуществляется по ценам, утвержденными Министерством связи по согласованию с Министерством экономики и Федеральной службой России по регулированию естественных монополий, Управлением цен администрации Сахалинской области и ОАО «Сахалинсвязь».

Основные свойства продукции предприятия связи, обусловливающие ее пригодность удовлетворять потребности населения и организации в услугах связи, характеризует качество услуг.

По отдельным подотраслям за 1999 г. в Охинском филиале показатели качества улучшены по сравнению с 1998 г.:

* уменьшилось количество телеграмм с браком на 1000 обработанных телеграмм;
* уменьшился процент вызовов, не закончившихся разговорами, в общем числе вызовов;
* уменьшилось количество заявлений на работу ГТС на 100 телефонных аппаратов;
* увеличился процент повреждений, устраненных в контрольные сроки по ГТС.

Ухудшились следующие показатели качества:

* уменьшился процент телеграмм, доставленных в контрольные сроки;
* увеличилось количество заявлений на работу СТС на 100 телефонных аппаратов.

Проверка финансово-хозяйственной деятельности филиала осуществляется ревизионной комиссией ОАО «Сахалинсвязь», внутренними органами (контрольно-ревизионной группой), или аудитором, привлекаемым Обществом.

Общая численность работников филиала на 31.12.1999 г. составила 169 человек, из которых 24 работника имеют высшее образование, 63 – среднее специальное. Возрастной состав следующий: до 40 лет – 42 работника, от 50 лет и старше – 20 человек.

2.2 Влияние особенностей производства на организацию учета

Самой главной особенностью отрасли связи, в частности Охинский филиал ОАО «Сахалинсвязь», является невещественный характер продукции. Невещественность означает, что продукция существует, но ее нельзя взвесить, увидеть, «пощупать».

Поскольку продукция связи невещественна, то и предмет труда ее производства также является невещественным. Предметом труда в процессе производства продукции связи (передача сообщений) выступает само сообщение (информация) – письменное, телеграфное. Телефонное, информация, заложенная в передаче данных в дискетной форме, и т. д. Таким образом, не письмо или посылка, а их передача (перемещение) от отправителя до получателя (адресата) является в данном случае – продукцией почтовой связи, полезным эффектом ее деятельности.

Невещественный характер продукции предопределил и соответствующую структуру себестоимости продукции Охинский филиал ОАО «Сахалинсвязь»: в ней в отличие от промышленной продукции отсутствуют затраты сырья, материалов (вещественных носителей продукции). Использование на предприятии материалов и запасных частей носит вспомогательный характер (сургуч, шпагат, бумажные мешки для упаковки писем и т. д.) либо с их помощью поддерживают в нормальном техническом состоянии оборудование и другие средства связи (запасные части) и производят ремонтно-эксплуатационные работы (проволока, кабель). Удельный вес всех необходимых при эксплуатации средств связи материалов и запасных частей составляет 5-8% (в промышленности на долю комплектующих приходится 60-65%). В то же время в структуре себестоимости продукции филиала наибольший удельный вес имеет заработная плата (40 – 55%) и амортизационные отчисления (около 20%).

Важной особенность производства продукции Охинского филиала является непрерывность процесса производства и потребления продукции связи. Если в промышленности произведенная продукция до ее потребления находится какое-то время на складе, на прилавке магазина, в пути и т. д., то есть потребляется не немедленно, то продукция связи потребляется в процессе производства – процессы производства продукции и ее потребления совпадают. Это обстоятельство накладывает повышенную ответственность предприятия связи перед потребителями услуг связи: они обязаны обеспечивать бесперебойное, надежное и регулярное функционирование связи. Если при производстве промышленной продукции нарушены стандарты, то такая продукция скорее всего не дойдет до потребителя, брак будет обнаружен либо отделом технического контроля предприятия, либо органами торговли или потребителем и возвращена на производство. Иное дело на предприятии связи. Один из существующих показателей брака в работе филиала – прекращение действия по различным причинам (обрыв на линиях, сбой в работе станционного оборудования, прекращение подачи электроэнергии). При этом прекращается процесс производства. Но отсутствие связи «доходит» до потребителя, который не может потребить продукцию. Если по каналам связи передаются данные, то не только минутное, но даже на доли секунды прекращение связи не допустимо. Недоброкачественную продукцию практически невозможно изъять в процессе производства, и брак попадает к потребителю. Все это предопределяет особый подход к проблеме контроля, управления и стимулирования улучшения качества работы предприятий связи. Технические остановки оборудования, повреждение и выход из стоя линий связи невозможно восполнить последующей работой средств связи.

Особенностью производственного процесса по передаче междугородних сообщений является участие в нем нескольких предприятий связи, расположенных в различных городах и районах страны. Следствием этого является необходимость перераспределения между участниками доходов от предоставления платных услуг, то есть проведения соответствующих расчетов (взаимозачетов) между предприятиями связи, участвующими в едином производственном процессе по передаче сообщений. Госкомсвязи Российской Федерации разработал принцип построения тарифов на междугородние телефонные переговоры, предусматривающий определение конечных долей о конечных тарифах для МТС и линейной части. Таким образом, общий тариф будет складываться из трех составляющих и каждый участник производственного процесса будет заранее знать, каков его размер в общем тарифе.

Характерной особенностью производственно-хозяйственной деятельности Охинский филиал ОАО «Сахалинсвязь» является неравномерность поступления нагрузки по часам суток, дням недели, месяцам года. Организация труда и производственных процессов на предприятии в этих условиях должна обеспечивать, во-первых, своевременную и качественную передачу поступивших сообщений, во-вторых, минимальные затраты трудовых и материальных ресурсов. Достижению этих целей способствуют меры по «сглаживанию» поступления нагрузки.

Все выше перечисленные особенности организации производственного процесса непосредственным образом отразились на организации бухгалтерского учета на предприятии.

Согласно Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/98 (Минфин Российской Федерации от 9.12.98 г. №60н) и Федерального закона от 21.11.96 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Разработаны способы ведения бухгалтерского учета, к которым относятся методы группировки и оценки фондов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации и иные соответствующие способы, методы и приемы, которые отражены в приказе ОАО «Сахалинсвязь» №7 от 18.01.99 г. «Об учетной политике на 1999 г.».

Организационная схема управления филиалом разрабатывалась ОАО «Сахалинсвязь». Она определяет взаимоотношения различных структурных подразделений как филиала, так и филиала с Обществом, их взаимозависимость и взаимодействие, на ее основании организуется документооборот по учету имущества и затрат на производство – в каких отделах, кто и какие документы выписывает, кем, когда и кому передаются документы, кем и какие документы передаются в бухгалтерию, кто осуществляет бухгалтерскую обработку документов, определяется состав выходной информации и ее пользователей, какие показатели учитываются на участках, какие в бухгалтерии. При организации бухгалтерского учета производственных затрат Охинский филиал использует Положение «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» (с изменениями и дополнениями).

Для обобщения информации о затратах основного производства филиал использует счет №20 «Основное производство». Учет затрат на счете 20 ведется в разрезе следующих статей:

1. Материальные затраты, в том числе:

* 1. Материалы,
  2. Запчасти,
  3. Топливо,
  4. Электроэнергия,
  5. Теплоэнергия,
  6. Услуги УФПС,
  7. Ремонт, выполненный подрядным способом,
  8. Централизованные расходы,
  9. Другие материальные затраты.

2. Затраты на оплату труда, в том числе:

* 1. Списочному фонду,
  2. Несписочному фонду,
  3. Проезд в отпуск,
  4. Расходы на оплату отпусков.

3. Отчисления на социальные нужды, в том числе:

3.1. Отчисления на социальное страхование,

3.2. Отчисления в Пенсионный фонд,

3.3. Отчисления в фонд медицинского страхования,

3.4. Отчисления в фонд занятости.

4. Амортизация основных фондов.

5. Прочие затраты, в том числе:

* 1. Налог с владельцев транспортных средств,
  2. Налог с пользователей автомобильных дорог,
  3. Прочие налоги,
  4. Подготовка и переподготовка кадров,
  5. Расходы на рекламу,
  6. Затраты на командировки,
  7. Аренда помещения УФПС,
  8. Прочая аренда и коммунальные услуги,
  9. Услуги банков,
  10. Другие прочие затраты.

6. Справочно:

6.1. Затраты на текущий ремонт,

6.2. Затраты на капитальный ремонт.

Фактические затраты по ремонту основных средств, в том числе и находящиеся в оперативном управлении филиала, включаются в себестоимость продукции филиала по мере производства текущего или капитального ремонтов.

Учет на балансовых счетах №23, 256 осуществляются в соответствии с Положение о составе затрат по производству и реализации продукции, работ, услуг. Расходы вспомогательных производств и общехозяйственные расходы ежемесячно списываются на счет 20 «Основное производство» по соответствующим статьям затрат, а на счет 46 «Реализация продукции» - при выполнении работ и услуг сторонними организациями.

Учет расчетов, затрат и сумм страхового возмещения по страхованию имущества осуществляется централизованно на балансе ОАО «Сахалинсвязь». Нормативы и фактические затраты по представительским расходам, на подготовку кадров, рекламу и другие исчисляются по сводному бухгалтерскому отчету в целом по обществу.

Убытки филиала погашаются за счет перераспределения общей прибыли ОАО «Сахалинсвязь», а прибыль, полученная в отчетном периоде, находится в распоряжении Общества.

2.3 Учет и аудит расходов по материальным затратам

Учет приобретения, хранения и использования материалов составляет один из наиболее важных участков бухгалтерской работы. Основными задачами учета материальных ценностей являются:

* контроль над сохранностью;
* соответствие складских запасов нормативам;
* выполнение планов снабжения материалами;
* соблюдение норм производственного потребления;
* выявление фактических затрат, связанных с заготовкой материалов;
* правильное распределение стоимости израсходованных материалов в производство.

В соответствии с п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5-98, утвержденного приказом Минфина России от 15.07.98 г. №25 и материалы как часть материально-производственных запасов организации представляет собой предметы труда, используемые в производстве либо для различных хозяйственных нужд и изменяющие в процессе производства свою натурально-вещественную форму. К ним относятся сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части, строительные и прочие материалы.

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, включающей в себя суммы фактических затрат, связанны с приобретением материалов и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию (п. 5 ПБУ 5-98). Порядок определения первоначальной стоимости, по которой материалы принимаются к бухгалтерскому учету, показан в таблице (2.1).

Фактическими затратами на приобретение материалов могут быть:

* суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
* суммы, уплачиваемые организациями за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов;
* таможенные пошлины и иные платежи;
* невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материалов;
* вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, через которую приобретены материалы;
* затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования, включая расходы по страхованию.

## Таблица 2.1

### Определение первоначальной стоимости ТМЦ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Способ поступления материалов | Первоначальная стоимость | Основания для использования данного (пункт ПБУ 5-98) |
| Приобретение за плату | Сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) | П. 6 |
| Получено по договору дарения и иные случаи безвозмездного получения | Рыночная стоимость на дату оприходования плюс сумма затрат по доставке указанных объектов и доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию | П.9 |
| Приобретение в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств | Стоимость обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском балансе, плюс сумма затрат по доставке указанных объектов основных средств и доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию | П.10 |
| Изготовление силами самой организации | Фактические затраты, связанные с производством данных материалов, которые определяются в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов товарной продукции | П.7 |

Данные затраты включают, в частности:

* затраты по заготовке и доставке материалов;
* затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата организации;
* затраты на транспортные услуги при доставке материалов до места их использования, если они не включены в цену на материалы , установленные договором;
* затраты по оплате процентов по кредитам поставщиков (коммерческий кредит) и т. п. затраты. В состав данных затрат организации могут также относить и затраты по оплате процентов по заемным средствам, если они связаны с приобретением запасов и произведены до даты оприходования материалов на складах организации;
* иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов.

Не включается в фактические затраты на приобретение материалов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материалов.

Затраты по доведению материалов до состояния в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, включают в себя затраты организации по доработке и улучшению технических характеристик полученных материалов, не связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

При определении рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей, сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций, сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе, экспертные заключения о стоимости отдельных материалов.

В соответствии с п. 11 ПБУ 5-98 фактическая себестоимость материалов в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и предусмотренных ПБУ 5-98 (об определении фактической себестоимости материалов в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10-99, утвержденным Приказом Минфином России от 06.05.99 г. №22н). В соответствии с п.13 ПБУ 5-98 материалы, не подлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или в распоряжении в соответствии с условиями договора (например, по договору аренды) принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке предусмотренной в договоре.

Движение материальных ценностей осуществляется в ведомости №10. Это основной регистр, отражающий движение товарно-материальных ценностей. В бухгалтерском учете движения материальных ценностей отражаются бухгалтерскими проводками. Поступление ТМЦ от поставщиков в дебет счета 10 «Материалы» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

На сумму отпущенных ТМЦ в производство оформляется проводка :

К 10 (по субсчетам) Д 20,23, 26 и др.

Списание материалов в производство осуществляется по одному из методов, закрепленных в приказе об учетной политике, то есть по средней себестоимости.

В соответствии с п.17 ПБУ 5-98 средняя себестоимость материалов определяется как частное отделения общей себестоимости материалов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества материалов, оставшихся на начало месяца и поступивших в течение месяца. Порядок оценки производственных запасов по средней себестоимости представлен в приложении 1.

Проверка правильности отнесения затрат на производство и реализацию продукции является одним из важных вопросов аудита, так как себестоимость продукции влияет на формирование прибыли фондов и резервов и соответственно налогообложения.

Осуществляя аудиторскую проверку по направлению «Аудит учета затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)» аудиторы руководствовались следующими нормативными актами:

1. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации;

2. План счетов бухгалтерского учета;

3. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли;

4. Отраслевые инструкции по вопросам калькулирования себестоимости для организаций связи, утвержденные Минсвязи Российской Федерации 31.08.95 г. №4722;

5. Нормы и нормативы на представительские расходы, расходы на рекламу, на подготовку и переподготовку кадров;

6 О предельных нормах компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок;

7 О нормах возмещения командировочных расходах в пределах России (Приказ Минфина от 13.08.99 г. №57 н ).

Аудиторская проверка Охинского филиала ОАО «Сахалинсвязь» по учету затрат включаемых в себестоимость услуг проводилась по следующим направлениям:

* аудит расходов по материальным затратам;
* аудит расходов по оплате труда;
* аудит начисления амортизации основных средств, нематериальных активов, МБП;
* аудит затрат по прочим расходам.

Результаты аудиторской проверки нашли свое отражение в аудиторском заключении и аудиторской справке (аналитическая часть).

При проведении аудиторской проверке в 1999 г. Охинского филиала ОАО «Сахалинсвязь» по направлению «Аудит расходов по материальным затратам» аудиторы проверили правильность оприходования ТМЦ.

Основными документами для оприходования материальных ценностей являются сопроводительные документы поставщиков, приложенные к отчетам материально-ответственных лиц (товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, спецификации, приемные квитанции и другие в зависимости от вида груза, его упаковки и способа доставки). Внутренними документами, которыми оформляются поступившие ценности, являются приемные акты и приходные накладные. Аудиторы тщательно сверили внутренние документы с сопроводительными. Одновременно с проверкой полноты оприходования материальных ценностей изучается и правильность их оценки. Проверяются первичные документы, на основании которых отражены в бухгалтерском учете покупная стоимость материальных ценностей и расходы по их приобретению. Замечаний по полноте приходования ТМЦ выявлено не было. Полученные ТМЦ отражаются проводкой: Д 10 К 60.

Далее аудиторы проверили аудит использования материальных ресурсов и правильность их списания в производство. Основными источниками соответствующей проверки являются накопительные ведомости по расходу материалов, журнал-ордер по кредиту счета 10 «Материалы», сальдовые и оборотные ведомости о движении материалов, первичные документы по их использованию. В процессе проверки аудиторы сверили соответствие остатков материалов на конец отчетного периода, отраженных по журналу-ордеру и остатками по счету 10 «Материалы» в Главной книге. Замечаний в данном этапе проверки у аудиторов не было.

2.4 Учет и аудит расходов по оплате труда

Затраты на оплату труда представляют собой один из элементов себестоимости. Основными задачами учета труда и его оплаты являются:

* точный учет личного состава работников,
* отработанного работниками предприятия времени и объема выполненных ими работ,
* правильное исчисление сумм оплаты труда и удержания из нее,
* учет расчетов с работниками общества, бюджетом, органами социального страхования, фондом занятости населения, фондом обязательного медицинского страхования и Пенсионным фондом Российской Федерации,
* контроль над рациональным использованием трудовых ресурсов, оплаты труда и фонда потребления,
* правильное отнесение начисленной заработной платы и отчислений на социальные нужды на счета издержек производства и на счета целевых источников.

Состав фонда заработной платы и выплат социального характера определен Инструкцией №89 от 10.07.95 г., которая введена с 1.01.96 г.

Основными формами заработной платы являются: повременная, дельная и аккордная. Охинский филиал ОАО «Сахалинсвязь» применяет повременную оплату труда. Для начисления и выплаты заработной платы используют следующие унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденных Постановлением Госкомстата СССР от 28.12.89 г. №241:

1. Приказ о приеме на работу (ф. Т-1) – составляется на каждого члена трудового коллектива отделом кадров или лицом, ответственным за прием работников,
2. Личные карточки (ф. Т-2) – заполняется на каждого работника общества в одном экземпляре,
3. Приказ о переводе на другую работу (ф. Т-5),
4. Приказ о предоставлении отпуска (ф. Т-6) – применяется для оформления ежегодного отпуска и отпусков других видов,
5. Приказ о прекращении трудового договора (ф. Т-8),
6. Табель учета использования рабочего времени (ф. Т-13).

Операции по начислению и распределению оплаты труда, включаемых в издержки производства и обращения, оформляют записью:

Д 20, 23, 26 К 70.

Затраты на оплату труда отражают в себестоимости работ также, как и материальные затраты по направлениям затрат и местам их возникновения. Заработную плату делят на дополнительную и основную. К основной заработной плате относят:

* за повременный труд,
* премии,
* доплаты за работу в сверхурочное время.

К дополнительной заработной плате относят заработную плату и выплаты за неотработанное время, подлежащее оплате по де1ствующему законодательству о труде.

В дополнительную заработную плату включают оплату труда очередных и дополнительных отпусков, а также оплату по итогам работы за квартал, полугодие, 9 месяцев, год. Оплата труда руководителей, специалистов общества осуществляется на основании штатного расписания, утвержденного руководителем. Заработная плата рабочих (занятых как эксплуатационно-техническим обслуживанием средств связи, так и предоставлением услуг связи потребителям) устанавливается в зависимости от сложности труда, квалификации работника в соответствии с тарифной системой, которая включает единый тарифно-квалификационный справочник работ и профессии рабочих (ЕТКС). ЕТКС предназначен для распределения работ по разрядам в зависимости от сложности их выполнения, а также для присвоения рабочим разряда квалификации. Основным регистром, используемым для оформления расчетов с рабочими и служащими, является расчетная ведомость. Это регистр аналитического учета, так как составляется в разрезе каждого табельного номера и по видам оплат и удержаний. Расчетная ведомость имеет следующие показатели: начислено по видам оплат – оборот по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; удержано и зачтено по видам платежей и зачетов – оборот по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; к выдаче на руки или осталось за предприятием на конец месяца – сальдо по сету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Охинский филиал использует в разработочной таблице по форме №5 «Сводка начисленной заработной платы по ее составу и категориям работников и сводка по расчетам с рабочими и служащими». Составляется она ежемесячно на основе расчетных ведомостей.

В ходе аудиторской проверки Охинского филиала, проводимой в 1999 г., по расчетам по оплате труда замечаний нет, но порядок проведения аудиторской проверки был следующий.

Аудитор проверил правильность начисления заработной платы, проверил соответствие показателей аналитического учета по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» с записями в Главной книге и бухгалтерскому балансу.

Особое внимание было уделено правильности начислений по среднему заработку при начислении отпусков, по временной нетрудоспособности. Была проведена сверка сопоставимости граф «К выдаче на руки» в расчетных ведомостях с аналогичными показателями в платежных ведомостях, приложенных к кассовым документам. Затем проверялась достоверность первичных документов, правильность их заполнения, их соответствие требованиям нормативных документов по начислению и выплате заработной платы. При этом особое внимание уделялось проверке первичных документов по учету труда и его оплаты, устанавливают наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет выполненных работ, правильность заполнения всех реквизитов, нет ли в документах подчисток, исправлений.

Тщательно проверяется учет депонированной заработной платы на счет 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» путем сопоставления показателей этого счета с ведомостью по учету депонированной заработной платы.

Важным элементом аудиторской проверки была проверка правильности включения начисленной по всем основаниям заработной платы в себестоимость выполненных работ и оказанных услуг.

Аудитор руководствовался Инструкцией «О составе фонда заработной платы и выплат социального характера» (Госкомстат Российской Федерации от 10.07.95 г. №89) и Положением «О составе затрат по производству и реализации продукции, включаемых в себестоимость продукции и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» (Постановление Правительства Российской Федерации от 5.08.92 г. №552 с изменениями и дополнениями от 20.11.95 г. №1133, от 21.07.96 г. №229) и другими нормативными документами по данному вопросу.

2.5 Учет и аудит амортизации фондов, нематериальных активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов

Основные средства – это основа материально-технической базы филиала, совокупность материально-вещественных ценностей, используемых длительное время в качестве средств труда в сфере производства.

Основные средства передают свою стоимость на выполнение работы и оказание услуги частями постепенно по мере изнашивания. Следовательно, основные средства – это часть имущества, используемая в качестве работ или оказания услуг либо для проведения организации в течение периода, превышающего 12 месяцев и стоимостью более 100-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда на единицу. Нормы и порядок начисления амортизации (износа) регламентируются Постановлением Совета Министров СССР от 22.11.1990 г. №1072. Нормы являются годовыми, установленные по видам основных средств, каждый из которых присвоен к первоначальной стоимости объектов. В нормативах учтен физический и моральный износ.

Согласно действующей учетной политики ОАО «Сахалинсвязь», на основании Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97) начисление амортизации основных средств производится линейным способом, исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, рассчитанной по продолжительности его полезного использования. Амортизация начисляется в пределах нормативного срока службы любого объекта. После этого исчисление амортизации данного объекта прекращается, хотя он часто продолжает использоваться в производстве. Начисленная амортизация ежемесячно включается в себестоимость работ и оказанных услуг по местам использования основных средств бухгалтерской проводкой:

Дт 20, 23, 25, 26 Кт 02 «Износ основных средств».

Снашивание различных частей основных средств происходит неравномерно, отдельные из них утрачивают работоспособность до истечения нормативного срока службы. Поддержание основных средств в работоспособном состоянии вызывает необходимость периодического ремонта и технического обслуживания средств труда.

По действующему порядку учета все затраты на ремонт включаются в издержки производства, согласно принятой Учетной политики Общества, фактические затраты включаются в себестоимость по мере производства ремонта. Ремонт основных средств осуществляется двумя способами подрядным и хозяйственным. При подрядном способе подрядная организация выставляет счет за выполненные работы по ремонту. На сумму счета делается бухгалтерская проводка:

Дт 20, 23, 25, 26, 19 Кт 60

При хозяйственном способе на основании первичных документов фактические затраты на ремонт списываются:

Дт 20, 23, 25, 26 Кт 10, 70, 69 и т. д.

Учет затрат по ремонту основных средств, как и начисленный износ, отражаются в ведомостях затрат по соответствующим статьям расходов. При аудиторской проверке, аудитором была выявлена ошибка, которая связана с отнесением суммы налога на приобретение автотранспортных средств в Дт 20 «Основные производства» Кт 67 «Расчеты по внебюджетным платежам», тем самым нарушая п. 58. 1 Инструкции №30 от 10.05.1995 г. «О порядке исчисления налогов и поступления их и иных средств в дорожные фонды».

Выписка из аудиторского заключения за 1999 г.:

В январе 1999 г. был начислен налог на приобретение автотранспорта бухгалтерской проводкой:

Дт 20 Кт 67 240,00

Таким образом, занижена налогооблагаемая база по налогу не прибыль, и налогу на имущество. Аудитор рекомендует следующие бухгалтерские проводки по начислению налога на приобретение автотранспортных средств:

Дт 08 Кт 67 240,00,

А затем

Дт 01 Кт 08 240,00

Списание суммы налога на затраты производится по мере начисления амортизации по данному объекту основных средств в течении всего срока службы бухгалтерской проводкой:

Дт 26 Кт 02 20,0 (сумма начисленного износа).

С 1 января 1999 г. в случае обнаружения ошибки при проведении проверки к Обществу могут быть применены финансовые санкции, предусмотренные частью 1 Налогового Кодекса Российской Федерации, а именно:

* взыскание неуплаченной суммы налога на прибыль, и налога на имущество, а также штрафа в размере 20% от этой суммы налога,
* взыскание пеней в размере 1/300 от установленной ставки рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации за каждый день просрочки уплаты налога на прибыль,
* взыскание штрафа в размере 5000,00 руб. за нарушение в соответствии декларации по налогу не прибыль.

Аудитор рекомендует внести направления в данные бухгалтерского учета и отчетности.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы – предметы, хозяйственный инвентарь и другие средства труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в составе средств в обороте учитывают:

1. Предметы, служащие менее оного года, независимо от их стоимости,
2. Предметы стоимостью в пределах 100-кратного минимума оплаты труда за единицу по цене приобретения, независимо от срока службы,
3. Специальные инструменты и приспособления независимо от их стоимости,
4. Специальную одежду и обувь, а также постельные принадлежности, независимо от срока их службы.

Учет МБП на складах ведут аналогично учету материалов в карточках складского учета материалов. Отпущенные со склада в эксплуатацию МБП списывают следующим образом:

Дт 12/2 «МБП в эксплуатации» Кт 12/1 «МБП в запасе».

Согласно учетной политики предметы стоимостью до 1/20 установленного лимита за единицу списываются на затраты производства в момент отпуска их в эксплуатацию бухгалтерской проводкой:

Дт 20, 23, 26 Кт 12/1

Переданные в эксплуатацию МБП включают в издержки производства в сумме их износа. Сумма износа отражается по кредиту счета №13 «Износ МБП» и дебету счетов затрат производства в зависимости от их использования. Износ рассчитывают следующим образом:

При передаче МБП в эксплуатацию износ начисляется в размере 100% - это предусмотрено учетной политикой предприятия.

Важным этапом аудиторской проверки является проверка правильности учета и списания на производство МБП. Значение этого вопроса велико сейчас, когда постоянно увеличивается размер стоимости МБП. При проверке операций с МБП необходимо проверить состояние учета и порядок выдачи, а также списания рабочей одежды, необходимо проверить имеют ли право получатели пользоваться спецодеждой за счет предприятия, проверить норму выдачи спецодежды и сроки службы. Затем проверяют правильность и своевременность начисления износа по переданным в эксплуатацию МБП. Реальное исчисление износа МБП зависит от правильности отражения в расчете стоимости переданных и выбывших из эксплуатации предметов.

Аудитор проверил правомерность списания пришедших в негодность МБП, как оформлены акты на списание, утверждены ли документы на списание, правильно ли определены результаты от списания пришедших в негодность МБП.

По результатам аудиторской проверки Охинского филиала следует отметить, что замечаний и рекомендаций по ведению бухгалтерского учета МБП отсутствует.

Нематериальные активы являются одним из новых объектов бухгалтерского учета. Определение нематериальных активов содержится в п. 55 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации №34 от 29.07.1998 г. К нематериальным активам, используемым в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, и приносящим доход, относятся права возникающие:

* из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, программы для ЭВМ, базы данных и др.,
* из патентов на изобретения, промышленные образцы, коллекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование,
* из прав «ноу-хау» и др.

Кроме того, к нематериальным активам могут относиться организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами).

Принятые в эксплуатацию нематериальные активы учитываются на счете №04 «Нематериальные активы». Счет активный, инвентарный. Для учета амортизации используется счет №05 «Амортизация нематериальных активов».

Согласно принятой политикой предприятия, начисление амортизации осуществляется путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования, и отражается бухгалтерской проводкой:

Дт 20 Кт 05

В ходе аудиторской проверки по нематериальным активам был проверен состав нематериальных активов. Аналитические данные по счетам №04, 05 соответствуют данным, отраженным в Главной книге. Амортизация на объекты нематериальных активов начисляется правильно. Замечаний по ведению аналитического и синтетического учета по нематериальным активам нет. Расчет по начислению износа нематериальных активов соответствует срокам полезного использования, в приказе об учетной политике этот момент оговорен, который соответствует начисленному износу.

2.6 Учет и аудит затрат по прочим расходам

В п. 10 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции, включаемых в себестоимость продукции №552 с последующими изменениями и дополнениями №661 приведен полный перечень прочих затрат. К таким расходам относятся налоги, сборы, отчисления и специальные внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством и порядком, платежи запредельно допустимые выбросы загрязняющих веществ, представительские расходы, реклама, на подготовку и переподготовку кадров, командировочные расходы, плата за аренду отдельных объектов и др. Все вышеперечисленные затраты относятся к общехозяйственным расходам, которые группируются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Общехозяйственные расходы в конце месяца списываются на счет 20 «Основное производство». Филиал аналитический учет этих затрат ведет в журнале-ордере №10. Особое внимание при аудите затрат, включаемых в себестоимость продукции, аудиторы обратили на следующее обстоятельство – согласно изменениям и дополнениям, внесенным Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.07.95 г. №661, начиная с 01.01.95 г. затраты, которые включались в себестоимость продукции в пределах лимитов норм и нормативов, установленных в соответствии с действующим законодательством (на командировки, представительские расходы, расходы на рекламу, расходы на подготовку кадров и т. д.) по фактически произведенным расходам.

Для целей налогообложения вышеуказанные затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке, норм и нормативов. Бухгалтерия филиала ведет аналитический учет вышеуказанных затрат, которые отнесены на себестоимость сверх установленных лимитов, норм и нормативов.

По статье «Затраты на командировки» имеется ряд нарушений, которые были выявлены при аудиторской проверке. Это связано с тем, что эти затраты требуют к себе очень тщательного и пристального внимания. Поэтому при отнесении указанных расходов на себестоимость продукции необходимо учитывать ряд существенных моментов. На себестоимость продукции предприятия можно относить только те расходы и только в таких размерах, которые предусмотрены действующим законодательством. Порядок возмещения командировочных расходов предусмотрен Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.02.92 г. № 122 «О нормах возмещения командировочных расходов», письмо Минфина Российской Федерации от 12.05.92 г. №30 «О порядке возмещения командировочным работникам затрат за пользование постельными принадлежностями в поездах», Инструкция Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 07.04.88 г. №62 «О служебных командировках в пределах СССР». Данные нормативные документы позволяют относить предприятиям на себестоимость продукции:

* оплату найма жилого помещения;
* оплату суточных;
* расходы по проезду к месту командировки и обратно;
* затраты на пользование постельными принадлежностями в соответствующих размерах.

Аудиторы указали на ряд замечаний при направлении работника в командировку:

В приказе не учитывается цель командировки, а без этого трудно определить носит ли данная командировка производственный характер, не составляется отчет о командировке. Допускается оплата командировочных расходов с отнесением на затрату без предоставления оправдательных документах. Так, при проведении аудиторской проверке установлено.

Авансовые отчеты не утверждены директором филиала, нет подписей подотчетных лиц. Списание канцелярских товаров осуществляется без актов на списание материальных ценностей.

Несмотря на это сумму по недооформленному авансовому отчету списывают с подотчета Светличного В.И. на затраты бухгалтерскими проводками:

Дт 26 Кт 71.

Таким образом, в феврале 1999 года себестоимость продукции завышена на сумму 4530,00 рублей. Аудитор рекомендует подготовить документы подтверждающие и носящие производственный характер произведенных затрат.

Авансовый отчет №33 от 09.06.1999 г.: командировочные расходы, оплаченные сверх установленных норм отражены в бухгалтерским отчете проводками:

Дт 20 Кт 71 252,00 руб. в полном объеме.

Аудитор рекомендует бухгалтерские проводки:

Дт 20 Кт 71 198,00 руб;

Дт 20/сверх норм Кт 71 54,00 руб.

Превышение установленных норм по командировкам необходимо скорректировать при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, одновременно, предприятие должно начислить взносы в Пенсионный фонд и в фонд медицинского страхования и с этой суммы удержать подоходный налог. Аудитор рекомендует устранить все нарушения в бухгалтерском учете.

Аудитор проверил обоснованность отнесения затрат по повышению квалификации работников Охинского филиала ОАО «Сахалинсвязь». Затраты включаются в налоговую себестоимость по установленным нормам, то есть не более 2% от фонда оплаты труда (п. 3 Письмо №94 от 6.10.92 г. с последующими изменениями и дополнениями). При этом фактические затраты на подготовку кадров исчисляются по сводному бухгалтерскому отчету в целом по Обществу.

Имеется договор с учебным заведением на повышением квалификации, в котором указан номер лицензии на ведение образовательной деятельности. Повышение квалификации обоснованно с точки зрения, подтверждено повышение квалификации выдачей сертификата. Замечаний по отнесению затрат по повышению квалификации на себестоимость нет.

2.7 Совершенствование учета и аудита затрат на производство

По моему мнению, Охинскому филиалу ОАО «Сахалинсвязь» необходимо обратить особое внимание на составление и обработку первичных документов. Одна из основных особенностей – это сплошное документирование совершаемых хозяйственных операций. Каждая бухгалтерская запись должна быть подтверждена первичными документами. К документам бухгалтерского учета предъявляются достаточно жесткие требования. Они изложены в Положении о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Документирование хозяйственных операций протекает поэтапно:

1. Сбор первичных документов.
2. Регистрация первичных документов.
3. Передача первичных документов на обработку.

Сбор первичных учетных данных заключается в выявлении, измерении и подсчете фактов хозяйственной деятельности. Сбор данных является, как правило, однородной массовой операцией. Трудоемкость составляет 3- 35% затрат на первичный труд. Процедура сбора учетных данных сопровождается регистрацией этих данных.

Процедура регистрации занимает еще большее время, чем их сбор. Так, ее трудоемкость составляет 65 – 70% затрат труда на первичный учет.

Существует два основных направления совершенствования бухгалтерского учета: техническое и методическое. К первому относится создание технических средств и разработка систем их использования.

Второе направление состоит в том, чтобы приспособить все элементы метода бухгалтерского учета к персональным компьютерам. Для этого предлагается совершенствовать документацию путем унификации документов, что обеспечит совместимость информации различных уровней, позволит рационализировать документооборот, снизить издержки на его организацию.

К совершенствованию бухгалтерского учета и аудита затрат на производство по Охинскому филиалу ОАО «Сахалинсвязь» можно определить следующее:

1. Правовое регулирование бухгалтерского учета и аудита.

К нему относится разработка инструкций и положений, содержащие более детальные рекомендации по организации учета соответствующих объектов или их совокупности, которые наиболее полно определяют правила, в том числе отдельные элементы техники ведения учета этих объектов. На Обществе разработаны положения по учету себестоимости работ, по учету основных средств, по учету труда и его оплаты и др. Многие из них отражаются в учетной политике предприятия. Важным элементом стратегического учета является анализ, то есть определение финансового положения филиала на данный момент и в ближайшую перспективу.

2. Регулярное повышение профессионального уровня бухгалтеров.

3. Повышение уровня автоматизации учетно-вычислительных работ.

На предприятии используется бухгалтерская программа «Парус», которая полностью удовлетворяет филиал. Для повышения профессионального уровня бухгалтеров, рекомендую приобрести систему «Консультант Плюс». Давно прошли те времена, когда бухгалтер мог не интересоваться правовыми вопросами. Действительно, раньше, когда законодательство было стабильно, в этом было особой необходимости. Ионе дело сейчас, когда в сфере налогообложения и бухгалтерском учете тысячи нормативных актов, а новые появляются с пугающей быстротой.

«Консультант Плюс» впервые предложил российскому пользователю, кроме законодательной базы, комплекс систем поддержки принятия решений, включающих тысячи разъяснений по практическому применению законодательства. Специалисты «Консультант Плюс» проделали сложную работу, связав в рамках данной системы разные информационные ресурсы, чтобы бухгалтер мог сразу получить действительно полную информацию. Все технические достижения реализованы только для ого, чтобы работа с системой была простой и понятной. Подсчитано, что примерно после 20 минут предварительного обучения даже неподготовленный пользователь может освоить все базовые операции. При поиске необходимой информации, достаточно указать известные реквизиты документов (дату, принявший орган, тематику) и система выдаст все документы, отвечающие запросу. А чтобы найти необходимую консультацию, можно воспользоваться привычным общим планом счетов, названиями налогов, сборов, пошлин или выплат физическим лицам. Пользователь работает в едином информационном пространстве, и ему нет необходимости многократно открывать и закрывать различные базы. Нормативные документы, и консультации объединены ссылками, то есть, если пользователь столкнется с какой-то непонятной проблемой, то сначала может получить консультацию. Затем по ссылкам – все нормативные документы, которые использовал автор. Система дает пользователю возможность не просто слепо последовать совету, но и получить всю нормативную базу, относящуюся к данному вопросу. Как показывает практика, через некоторые время работы с системой, пользователь начинает самостоятельно разбираться в сложных вопросах бухгалтерского учета и налогообложения, лучше понимать нюансы применения различных документов. Новая информация регулярно поступает в систему, доставляется прямо на рабочее место пользователя. Прямые договоры об информационном обмене с 50 федеральными министерствами и ведомствами, с региональными органами власти служат залогом того, что ни сколько-нибудь важный документ мимо них не пройдет. Выходит новый документ – как сразу включается в систему. Если документ вызывает вопросы, вносит серьезные изменения, то в дальнейшем появляется консультация по нему. В связи с чем появление новых нормативных актов, даже если они меняют принципы налогообложения, уже не вызывают шока, а опыт, полученный в работе с системой, позволяет оценить возможные последствия и заранее спланировать свои действия.

Я считаю, что полученная информация для бухгалтеров будет очень полезной для повышения профессионального уровня. В бухгалтерском учете будет меньше ошибок, которые возникают от недостатка знаний из-за частых изменений, происходящим в нашем законодательстве.

# 

3. Анализ затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

3.1 Анализ динамики обобщающих показателей себестоимости и факторов ее изменения

Себестоимость – это основной ценообразующий и прибылеобразующий фактор, поэтому анализ себестоимости позволит, с одной стороны, дать обобщающую оценку эффективности использования ресурсов, с другой – определить резервы увеличения прибыли и снижение цены единицы продукции.

Задачами анализа себестоимости продукции являются:

* оценка обоснованности и напряженности плана по себестоимости продукции на основе анализа проведения затрат;
* установление динамики и степени выполнения плана по себестоимости;
* определение факторов, повлиявших на динамику показателей себестоимости и выполнение плана по ним, величины и причины отклонений фактических затрат от плановых;
* выявление резервов дальнейшего снижения продукции.

Анализ себестоимости продукции направлен на выявление возможностей повышения эффективности использования трудовых, материальных и денежных ресурсов в процессе производства продукции. Изучение себестоимости продукции позволяет дать более правильную оценку уровню показателей прибыли и рентабельности, достигнутому на предприятии.

Проведенный мной обзор экономической литературы позволил изучить различные методики анализа себестоимости продукции (работ, услуг) предлагаемые отечественными экономистами. Наиболее сильно из них меня заинтересовали:

1.Методика анализа затрат на производство и себестоимости продукции, предложенная М.И. Бакановым и А.Д. Шереметом;

2.Методика анализа себестоимости продукции по Любушину Н.П.

В первом случае под себестоимостью продукции (работ, услуг) понимаются выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов: основных фондов, природного и промышленного сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сокращения и улучшения условий производства и его совершенствования.

Схема анализа факторов и показателей себестоимости товарной и реализованной продукции представленной на рисунке (рис. 3.1, 3.2).

Предложенная М.И. Бакановым и А.Д. Шереметом схема анализа затрат применима в отраслях материального производства (например, промышленности). Но так как анализируемое предприятия предоставляет услуги связи, данная методика неприемлема. Поэтому я использовала схему анализа себестоимости продукции, предложенную Н.П. Любушиным, который дал следующие определения себестоимости.

Себестоимость – текущие затраты предприятия на производство и реализацию продукции, выраженные в денежной форме.

Анализ себестоимости проводится по следующим основным направления:

1. Анализ динамики обобщающих показателей себестоимости и факторов ее изменения;
2. Анализ себестоимости единицы продукции или себестоимости 1 руб. товарной продукции;
3. Анализ структуры затрат, ее динамики;
4. Анализ себестоимости продукции по статьям, факторный анализ себестоимости по статьям;
5. Выявление резервов снижения себестоимости.

Рис. 3.1 Схема формирования и анализа показателей себестоимости



Анализ себестоимости может проводиться как ретроспективный, так и оперативный, предварительный, прогнозный. Ретроспективный анализ проводится с целью накопления информации о динамике затрат, факторах их изменения. Результаты ретроспективного анализа используются для определения плановой себестоимости продукции, формирования ценовой политики, разработки управленческих решений, направленных на повышение конкурентоспособности продукции.

Рис. 3.2 Схема формирования и анализа факторов себестоимости



Оперативный анализ себестоимости, проводимый ежедневно или по данным учета за 1, 5, 10 дней, направлен на своевременное выявление непроизводительных затрат и потерь.

Предварительный анализ себестоимости конкретного продукта проводится на первой стадии жизненного цикла товара – на этапе проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Перспективный (прогнозный) анализ призван оценить возможное увеличение или снижение себестоимости продукции в целом и отдельных видов товаров в связи с прогнозируемыми изменениями на рынке ресурсов. Для определения изменений в общих затратах на перспективу используется метод анализа соотношения «издержки – объем – прибыль».

Основными источниками информации для проведения анализа служат данные статистической отчетности, данные бухгалтерского учета (Прил. 4), синтетические и аналитические счета, отражающие затраты материальных, трудовых и денежных средств, соответствующие ведомости, журналы-ордера и в необходимых случаях первичные документы.

Алгоритм расчета влияния объема, структуры продукции и себестоимости единицы продукции на совокупную себестоимость представлен в таблице 3.1.

Влияние структурных сдвигов на изменение совокупной себестоимости по предложенному алгоритму может быть рассчитано двумя путями:

1.Умножением влияния структурных сдвигов на усредненный показатель себестоимости единицы продукции на фактический объем выпуска;

2.Вычитанием из размера влияния объема и структурных сдвигов отклонения себестоимости за счет изменения объема.

Влияние изменения себестоимости единицы продукции по группам товаров на совокупную себестоимость определяется умножением изменения усредненной себестоимости единицы продукции на объем.

Совокупное влияние факторов на совокупную себестоимость определяется суммированием объема выручки на совокупную себестоимость и влиянием изменения себестоимости единицы продукции по группам товаров на совокупную себестоимость.

Анализ влияния факторов на совокупную себестоимость продукции Охинского филиала ОАО «Сахалинсвязь» выявил, что совокупная себестоимость услуг филиала возросла на 398578 рублей за счет:

1.Увеличения объема оказываемых услуг на 55649 руб.;

2.Изменения себестоимости единицы продукции по группам услуг на 342929 руб.

## Таблица 3.1

### Схема расчета влияния факторов на совокупную себестоимость

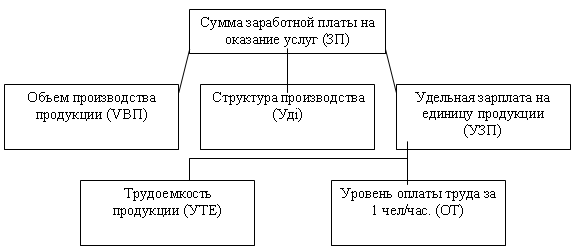
|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Алгоритм расчета | Расчет | Размер влияния |
| 1. Плановая себестоимость | С0 = \* | Х | 17728550 |
| Себестоимость продукции при фактическом объеме, структуре и плановой себестоимости единицы продукции | С1 = \* | Х | 17782533 |
| Влияние объема и структуры продукции на себестоимость | ΔС (Q, D) = С1- С0 | 17782533 – 17728550 | 58983 |
| Влияние объема выручки продукции на совокупную себестоимость | ΔС (Q) = ΔQ \* Сср0 | (863563 – 860860) \* 20,588 | 55649 |
| Влияние структуры выпуска продукции на совокупную себестоимость | ΔС (D) = ΔD \* Q1 или ΔС (D) = Δ(QD1) - ΔС (Q) | 58983 – 55649 | 3334 |
| Влияние изменения себестоимости продукции по группам товаров на совокупную себестоимость | ΔС (Сср) = ΔСср.и \* Q1 | (20,99 – 20,588) \* 863563 | 342929 |
| Совокупное влияние факторов | Стр. 4 + стр. 6 | 95649 + 342929 | 3985578 |

Приложение: Qi – объем реализации i-го вида продукции; Сi – себестоимость i-й единицы продукции; Сср.i – усредненная себестоимость единицы i-го вида услуг при фактической структуре.

В вязи с тем, что отрасль связи наиболее трудоемкая отрасль, проведем анализ влияния изменения прямых трудовых затрат на изменение общей (совокупной) себестоимости услуг.

Общая сумма прямой заработной платы зависит от объема производства товарной продукции, ее структуры и уровня затрат на отдельные изделия, которые в свою очередь зависят от трудоемкости и уровня оплаты труда на 1 чел/час (рис. 3.3).

Рис. 3.3 Блок-схема факторной системы заработной платы на оказание услуг связи



Для расчета влияния этих факторов необходимо иметь следующие исходные данные (табл. 3.3).

Сумма прямой заработной платы на производство продукции, руб.:

- по плану:

Σ(VВПплi \* УТЕ плi \* ОТ плi) 8088911,

- по плану, пересчитанному на фактический выпуск продукции при плановой ее структуре:

Σ(VВПплi \* УТЕ плi \* ОТ плi) \* Ктп 8113178,

Ктп = 1,003,

- по плановому уровню затрат на фактический выпуск продукции:

Σ(VВПфi \* УТЕ плi \* ОТ плi) 8119145,

- фактически при плановом уровне оплаты труда:

Σ(VВПфi \* УТЕ фi \* ОТ плi) 7989330,

- фактически:

Σ(VВПфi \* УТЕ фi \* ОТ фi) 8098845.

## Таблица 3.2

### Исходные данные для факторного анализа заработной платы

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Количество | | Трудоемкость (УТЕ) | | Оплата труда (ОТ) | | Сумма заработной платы | |
| план | факт | план | факт | план | факт | план | факт |
| МТС | 290720 | 290921 | 2,53 | 2,54 | 1,0 | 1,1 | 735522 | 812830 |
| Документальная электросвязь | 38100 | 38095 | 5,8 | 5,9 | 5,1 | 5,2 | 1126998 | 1168908 |
| ГТС | 6950 | 6922 | 2,62 | 2,61 | 1,2 | 1,2 | 21851 | 21680 |
| СТС | 450 | 469 | 2,49 | 2,49 | 1,0 | 1,0 | 1121 | 1170 |
| ТВР | 520980 | 523496 | 4,1 | 4,0 | 2,9 | 2,9 | 6194452 | 6083680 |
| Проводное вещание | 3660 | 3660 | 3,5 | 3,4 | 0,7 | 0,85 | 8967 | 10577 |
| Итого | 860860 | 863563 | Х | Х | Х | Х | 8088911 | 8098845 |

В 1999 г. Охинский филиал ОАО «Сахалинсвязь» перевыполнил план по оказанию услуг связи. Трудоемкость возросла по МТС,ДЭ, снижение данного показателя наблюдалось по ГТС, ТВР, ПВ. Оплата труда по услугам либо возросла (по МТС, ДЭ, ПВ), либо осталась на плановом уровне (ГТС, СТС, ТВР).

Общий перерасход по заработной плате составил 9934 руб., в том числе за счет:

1. Увеличения оказания услуг

ΔЗП vвп = 8113178 – 8088911 = 24276 руб.

2. Изменение структуры оказанных услуг

ΔЗПстр = 8119145 – 8113178 = 5967 руб.

3. Снижение трудоемкости

ΔЗПуте = 7989330 – 8119145 = -129815 руб.

4. Увеличение уровня оплаты труда

ΔЗПот = 8098845 – 7989330 = 109515.

Анализ выявил, что расходы по заработной плате возросли за счет увеличения объема производства (это нормально), а снижение трудоемкости позволило снизить затраты на 129815,0 руб. (это положительный момент в работе филиала). Изменение структуры оказания услуг и увеличение уровня оплаты труда повысили себестоимость производства на 5967 руб. и на 109515 руб. соответственно.

3.2 Анализ затрат на рубль товарной продукции

Исчисление себестоимости единицы продукции по элементам (статьям) затрат называется калькуляцией. В основе калькуляции себестоимости лежит учет эксплуатационных расходов предприятий по элементам и статьям затрат и по видам продукции. Для калькуляции себестоимости продукции предприятию связи необходимо располагать данными об объеме продукции в принятых единицах измерения и эксплуатационных расходов в планируемом или отчетном периодах (по статьям затрат).

Методика калькуляции себестоимости требует выбора единиц калькуляции. Калькуляция себестоимости по каждому виду продукции связи затрудняется тем, что расходы предприятия не распределяются по видам продукции. Операции по обработке обмена и обслуживания различных средств связи выполняют одни и те же работники. Потому на предприятиях связи применяется укрупненная единица калькуляции «100 рублей дохода».

При исчислении среднеотраслевой себестоимости отдельных видов услуг связи (по пересылке писем, телеграмм, посылок и т. д.), что необходимо для расчета тарифов и анализа рентабельности отдельных услуг связи, в качестве единицы калькуляции применяются натуральные измерители продукции. Такое исчисление себестоимости требует специальных исследований и расчетов, на основе которых (допустимой точностью) распределяются затраты по заработной плате и другие статьи затрат между отдельными видами услуг связи.

Себестоимость единицы продукции по каждому виду затрат (статье) рассчитывается по формуле (3.1).

Сi = Эi : Qi (3.1)

где Сi – себестоимость 100 руб. доходов предприятия по i-му виду расходов;

Эi – эксплуатационные расходы i-го вида;

Qi – сумма, руб.;

100 – единица калькуляции себестоимости (100 руб.).

В зависимости от способа отнесения на себестоимость продукции затраты предприятия подразделяются на прямые и косвенные. К прямым относятся затраты, которые непосредственно могут быть отнесены на себестоимость определенного вида продукции не прямым счетом непосредственно, а расчетным (косвенным) путем. Например, в радиоцентрах при раздельном исчислении себестоимости продукции радиосвязи и радиовещания основные эксплуатационные расходы (заработная плата производственного персонала, амортизационные отчисления и др.) могут учитываться по каждому виду продукции отдельно, и эти затраты относятся на себестоимость соответствующей единицы продукции непосредственно, прямым счетом, а такие расходы предприятия как заработная плата административно-управленческого персонала, оперативно-хозяйственные расходы и другие, общие для калькуляции себестоимости всей продукции предприятия, могут быть отнесены к определенному виду продукции косвенным способом, например, пропорционально заработной плате производственных работников.

Таким образом, категория косвенных затрат возможно только в том случае, если предприятие исчисляет себестоимость двух и более показателей продукции. Если на предприятии связи установлена укрупненная единица продукции для исчисления себестоимости, все затраты предприятия относятся на себестоимость продукции, то есть они прямые.

Для предприятия связи важное значение имеет разделение эксплуатационных расходов на постоянные и переменные. Необходимость такой группировки объясняется тем, что все виды затрат предприятия связи в одинаковой степени зависят от изменения объема продукции. Одни виды затрат изменяются пропорционально изменению объема продукции, то есть являются зависимыми, переменными, другие затраты при изменении объема продукции изменяются незначительно или совсем не изменяются и являются постоянными или условно-постоянными. К условно-постоянным до определенной степени можно отнести амортизационные отчисления, административно-управленческие расходы, расходы на перевозку почты и т. д.

Следовательно, увеличение объема продукции непосредственно приводит к снижению себестоимости продукции. Чем выше в структуре затрат удельный вес условно-постоянных расходов, тем в большей степени рост объема продукции влияет на снижение себестоимости продукции.

Непосредственное влияние на изменение уровня затрат на 1 руб. продукции оказывают четыре фактора первого порядка, которые находятся с ним в прямой функциональной связи:

* структура продукции;
* уровень затрат на производство отдельных видов продукции;
* цены и тарифы на потребленные материальные ресурсы;
* цены на продукцию.

Факторы первого и второго порядка, влияющих на уровень себестоимости, представлены в виде схемы (Прил. 5).

Анализ себестоимости единицы продукции проведен в таблице 3.3.

## Таблица 3.3

Анализ влияния объема, структуры продукции на себестоимость единицы продукции

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование услуг связи | Количество | | | | Себестоимость единицы изделия | | | Себестоимость продукции | | | Отклонение от плана |
| план | | факт | | план | факт | +,- | план | условно1 | факт |
| т.р. | % | т.р. | % |
| МТС | 290720 | 33,77 | 290921 | 33,69 | 11,5 | 12 | 0,5 | 3343280 | 3345592 | 3491052 | 147772 |
| Документальная электросвязь | 38100 | 4,42 | 38095 | 4,41 | 60 | 65 | 5 | 2286000 | 2285700 | 2476175 | 190175 |
| ГТС | 6950 | 0,81 | 6922 | 0,8 | 68 | 68 | 0,0 | 472600 | 470696 | 470696 | -1904 |
| СТС | 450 | 0,05 | 469 | 0,05 | 185 | 185 | 0,0 | 83250 | 86765 | 86765 | 3515 |
| ТВР | 520980 | 60,52 | 523496 | 60,63 | 22 | 22 | 0,0 | 11461560 | 11516920 | 11516920 | 55360 |
| Проводное вещание | 3660 | 0,43 | 3660 | 0,42 | 21 | 22 | 1 | 76860 | 76860 | 80520 | 3660 |
| Итого | 860860 | 100 | 863563 | 100 | 20,588 | 20,99 | 0,392 | 17723550 | 17782533 | 18122128 | 398578 |

1 - при плановой себестоимости единицы изделия, фактическом количестве и фактической структуре продукции.

Проведенный анализ показал, что себестоимость единицы продукции по сравнению с плановыми показателями выросла в 1999 г. по следующим услугам связи:

1. Международная и междугородная телефонная связь на 0,5 руб.;
2. Документальная связь на 1,0 руб.;
3. Проводное вещание на 1,0 руб.

По остальным видам связи изменений по уровню себестоимости единицы продукции не произошло.

Себестоимость единицы продукции в целом по Охинскому филиалу ОАО «Сахалинсвязь» рассчитывается делением совокупной себестоимости на количество продукции. Как видно, по данным анализа себестоимость единицы продукции возросла на 0,392 руб. (20,99 – 20,588). На уровень себестоимости оказали влияние:

1. Структурные сдвиги в выпуске продукции: возрос удельный вес МТС, ТВР, снизился удельный вес по документальной связи, ГТС, проводному вещанию;
2. Увеличение себестоимости единицы продукции по МТС, документальной электросвязи, проводному вещанию соответственно на 0,5; 5,0; 1,0 руб.

Для оценки влияния структурных сдвигов на себестоимость единицы продукции проводится пересчет себестоимости единицы продукции по плану на фактический объем выпуска определяется плановая себестоимость единицы продукции при фактической структуре (3.2).

 (3.2)

где Сср(Д1) – усредненная себестоимость единицы изделия при фактической структуре.

Сср(Д1) =  = 20,59 руб.

Тот же результат может быть получен перерасчетом плановой себестоимости на фактические удельные веса каждой услуги:

Сср(Д1) =  = 20,59 руб.

Таким образом, влияние структурных сдвигов на себестоимость единицы продукции составит:

ΔСср(Д) = Сср(Дср) – Сср0 = 20,59 – 20,588 = 0,002 руб.

Влияние изменений в себестоимости единицы продукции по видам продукции на усредненный показатель себестоимости определяется вычитанием пересчитанного на фактическую структуру показателя себестоимости фактической себестоимости единицы продукции:

ΔСср(Сi) = Сср1 – Сср (Дср) = 20,99 – 20,59 = 0,4 руб.

Изменение в структурных сдвигах оказываемых услуг и роста себестоимости единицы продукции по видам услуг увеличили средний показатель себестоимости на 0,002 и 0,4 рубля соответственно.

Таким образом, элиминирование влияния структурных сдвигов на себестоимость единицы продукции позволяет получить объективную оценку роста себестоимости.

Углубляя анализ единицы продукции, необходимо рассмотреть влияние на себестоимость уровня прямых трудовых затрат. Это наиболее важно, так как связь – трудоемкая отрасль народного хозяйства.

На Охинском филиале ОАО «Сахалинсвязь» для установления размеров месячных окладов рабочим связи и младшему обслуживающему персоналу применяется ЕТКС. На основе тарифных коэффициентов и тарифной ставки рабочих первого разряда исчисляются тарифные ставки для рабочих по всем разрядам квалификации. Кроме этого, часовые тарифные ставки дифференцированы в зависимости от условий труда, на работах с тяжелыми и вредными условиями труда введены доплаты, труд руководства оплачивается по должностным окладам.

Влияние оплаты труда на себестоимость единицы продукции, сложившейся за отчетный период и фактической себестоимости единицы продукции (3.3):

 (3.3)

где ΔС(от) – изменение себестоимости под влиянием изменения оплаты труда.

Для определения влияния трудоемкости на величину усредненного показателя себестоимости единицы услуг используются формула (3.4):

 (3.4)

где ΔС(уте) – изменение себестоимости под влиянием изменения трудоемкости.

Данные и техника расчета влияния изменения оплаты труда и трудоемкости продукции представлены в виде таблицы (табл. 3.4).

Изменение себестоимости единицы продукции под влиянием:

1.Изменения оплаты труда составляет:

20,99 – 20,98 = 0,01 руб.

2. Трудоемкости:

20,98 – 20,59 = 0,39 руб. (Сср0 – Сср(Д1))

## Таблица 3.4

Данные для анализа влияния оплаты труда и трудоемкости на себестоимость

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование услуги | Фактическое количество | Себестоимость единицы изделия | | | Себестоимость услуг на фактический выпуск | | |
| план | факт | в  пересчете | план | факт | при факт. трудоемкости и плановой оплате труда |
| МТС | 290921 | 11,5 | 12 | 12,1 | 3345592 | 3491052 | 3520144 |
| Документальная электросвязь | 38095 | 60 | 65 | 66 | 2285700 | 2446175 | 2514270 |
| ГТС | 6922 | 68 | 68 | 66 | 470696 | 470696 | 456862 |
| СТС | 469 | 185 | 185 | 185 | 86765 | 86765 | 86765 |
| ТВР | 523496 | 22 | 22 | 21,9 | 11516920 | 11516920 | 11464562 |
| Проводное вещание | 3660 | 21 | 22 | 20,6 | 76860 | 80520 | 75396 |
| Итого | 863563 | 20,59 | 20,99 | 20,98 | 17782533 | 18122128 | 18117999 |

Таким образом, рост себестоимости единицы продукции обусловлен повышением оплаты труда и ростом трудоемкости по отдельным подотраслям связи.

# 

3.3 Анализ структуры себестоимости продукции

Изучение структуры затрат на производство и ее изменений за отчетный период по отдельным элементам затрат, а также анализ статей расходов фактически предоставленных услуг составляют следующий этап анализа себестоимости.

Анализ структуры затрат проводится по следующим направлениям:

1. Анализ состава себестоимости на основе сопоставления суммы и удельных весов каждой статьи и элементов расходов,

2. Анализ затрат с группировкой по из функциональной роли в производственном процессе. Затраты группируются по калькуляционным статьям расходов в зависимости от связи с производством, организацией, обслуживанием, то есть по местам их возникновения.

Анализ структуры себестоимости по статьям и элементам проводится в аналитических таблицах. Группировка по первичным экономическим элементам позволяет разработать смету затрат на производство, в которой определяется общая потребность предприятия в материальных ресурсах, затраты на оплату труда и прочие денежные расходы. Эта группировка используется для планирования оборотных средств и контроля за их использованием.

Группировка затрат по экономическим элементам показывает материальные и денежные затраты Охинского филиала ОАО «Сахалинсвязь» без распределения их на отдельные виды услуг связи и другие хозяйственные нужды. По экономическим элементам нельзя, как правило, определить себестоимость единицы продукции. Поэтому наряду с группировкой затрат по экономическим элементам затраты на производство планируются и учитываются по статьям расходов (статьями калькуляции).

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 необходим для того, чтобы определить, под влиянием каких факторов сформировался данный уровень себестоимости, в каких направлениях нужно вести борьбу за ее снижение.

Расходы предприятий, включаемые в себестоимость продукции, делятся на прямые и косвенные. К прямым расходам относятся затраты, непосредственно связанные с изготовлением продукции и учитываемые прямым путем по ее отдельным видам: стоимость основных материалов, заработная плата основных производственных расходов и др. К косвенным расходам относятся затраты, которые невозможно или нецелесообразно прямо относить на себестоимость конкретных видов продукции.

Себестоимость отдельных видов продукции определяется путем составления калькуляций, в которых показывается величина затрат на производство и реализацию единицы продукции. Калькуляция составляется по статьям расходов. Различают два вида калькуляций: плановую и отчетную. В плановой калькуляции себестоимость определяется путем расчета затрат по отдельным статьям. Основной целью планирования себестоимости является выявление и использование имеющихся резервов снижения издержек производства и увеличения внутрихозяйственных накоплений. Снижая издержки производства в результате сбережения прошлого и живого труда, промышленность добивается наряду с ростом накоплений увеличения объема выпуска продукции. Планы по себестоимости должны исходить из прогрессивных норм затрат труда, использования оборудования, расходы сырья, материалов, топлива и энергии с учетом передового опыта других предприятий. Только при научно организованном нормировании затрат можно выявить и использовать резервы дальнейшего снижения себестоимости продукции.

Отчетная калькуляция составляется на основе данных бухгалтерского учета и показывает фактическую себестоимость изделия, благодаря чему становятся возможными проверка выполнения плана по себестоимости изделий и выявление отклонений от плана на отдельных участках производства.

Правильное исчисление себестоимости продукции имеет важное значение – чем лучше организован учет, чем совершеннее методы калькулирования, тем легче выявить посредством анализа резервы снижения себестоимости продукции.

Проведем анализ в таблицах (табл. 3.5, 3.6).

## Таблица 3.5

Анализ себестоимости услуг связи Охинского филиала ОАО «Сахалинсвязь»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Элементы затрат | За 1998 г. | | По плану на отчетный год | | За 1999 г. | | Изменение | | | |
| руб. | % | руб. | % | руб. | % | (6-2) | (6-4) | (7-3) | (7-5) |
| Материальные затраты | 3896343 | 26,88 | 4767635 | 26,9 | 4984519 | 27,51 | 10898176 | 216884 | 0,63 | 0,61 |
| Амортизация | 0 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0,00 | 0 | 0 | 0,00 | 0,00 |
| Расходы на оплату труда | 6859778 | 47,32 | 8595922 | 48,5 | 9019177 | 49,77 | 2159399 | 423255 | 2,45 | 1,27 |
| Отчисления на соц.нужды | 2480000 | 17,11 | 3066174 | 17,3 | 3222919 | 17,78 | 742919 | 156745 | 0,68 | 0,48 |
| Прочие расходы | 1259778 | 8,69 | 1293819 | 7,3 | 895513 | 4,94 | -364265 | -398306 | -3,75 | -2,36 |
| Всего | 14495899 | 100 | 17723550 | 100 | 18122128 | 100 | 3626229 | 398578 | 0,00 | 0,00 |

Анализ себестоимости выявил, что себестоимость услуг связи Охинского филиала в 1999 г. возросла по сравнению с 1998 г. на 3626229 руб. за счет:

* Роста материальных затрат на 1088176 руб.;
* Увеличения расходов на оплату труда на 2159399 руб.;
* Увеличения отчислений на социальные нужды на 742919 руб.

Снижение себестоимости на 36265 руб. произошло за счет уменьшения прочих расходов. В 1999 г. себестоимость услуг связи составила 18122128 руб.

В структуре затрат также произошли изменения. Доля материальных затрат возросла на 0,63 процентных пункта, достигнув к концу 1999 г. 27,51% в общей сумме затрат. Доля расходов на оплату труда также возросла на 2,45 пункта и составила 49,77%. Доля прочих расходов снизилась на 3,75 пункта и составила на конец отчетного года 4,94%.

Анализируя плановые и отчетные показатели себестоимости услуг связи можно отметить, что себестоимость в 1999 г. по сравнению с плановым возросла на 398587 рублей. Перерасход произошел по следующим элементам затрат:

1. Материальные затраты на 216884,0 руб.,

2. Расходы на оплату труда на 423255 руб.,

3. Отчисления на социальные нужды на 156745,0 руб.

Экономия затрат произошла по прочим расходам на сумму 398306,0 руб.

Анализ себестоимости услуг связи по статьям затрат (таблица 3.6.) выявил, что Охинский филиал снизил совокупную себестоимость в 1999 г. по сравнению с планом услуг связи по следующим направлениям:

* материальных затрат на 444787 руб.;
* расходы на оплату труда на 18541 руб.;
* отчисления на социальные нужды на 565525 руб.

В общей сумме филиал снизил общепроизводственные расходы на 1028853 руб., что является положительным моментом в работе предприятия. Доля общепроизводственных расходов снизилась по сравнению с планом на 7,63 процентных пункта до 81,37%. Потери от некачественной связи снизились по сравнению с 1998 г. на 762 руб. Общехозяйственные расходы филиала возросли на 1425893 руб., в 1999 году в сравнении с плановыми показателями. Таким образом, прямые затраты предприятия снизились на 1028853 рубля; а косвенные возросли на 142 7431 руб., что является отрицательным моментом в работе предприятия.

Как мы увидели, анализ динамики и выполнение плана по структуре и уровню затрат позволяет своевременно реагировать на отклонения от плановых показателей себестоимости, выявить негативные тенденции изменения себестоимости, принимать конкретные управленческие решения по их устранению или согласованию.

Таблица 3.6

Анализ себестоимости услуг связи Охинского филиала ОАО «Сахалинсвязь»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статья затрат | За 1998 г. | | По плану на отчетный год | | За 1999 г. | | Изменение | | | |
| руб. | % | руб. | % | руб. | % | (6-2) | (6-4) | (7-3) | (7-5) |
| Материальные затраты | 3796523 | 26,19 | 4664294 | 26,3 | 4206507 | 23,27 | 419984 | -444787 | -2,92 | -3,03 |
| Расходы на оплату труда | 6589772 | 45,46 | 8117386 | 45,8 | 8098845 | 44,69 | 1509073 | -18541 | -0,77 | -1,11 |
| Отчисления на соц.нужды | 2280550 | 15,73 | 2995280 | 16,9 | 2429755 | 13,41 | 149205 | -565525 | -2,32 | -3,49 |
| Общепроиз-  водственные расходы | 12666845 | 87,38 | 15773960 | 89 | 14745107 | 81,37 | 2078262 | -1028853 | -6,02 | -7,63 |
| Потери от некачествен-ной связи | 2300 | 0,02 | 0 | 0 | 1538 | 0,01 | -762 | 1538 | -0,01 | 0,01 |
| Общехозяйст-  венные расходы | 1826754 | 12,60 | 1949591 | 11 | 3375483 | 18,63 | 1548729 | 1425893 | 6,02 | 7,63 |
| Всего | 14495899 | 100 | 17723550 | 100 | 18122128 | 100 | 3626229 | 398578 | 0,00 | 0,00 |
| Прямые затраты | 12666845 | 87 | 15773960 | 89 | 14745107 | 81,3652 | 2078262 | -1028853 | -6,02 | -7,63 |
| Косвенные расходы | 1829054 | 13 | 1949591 | 11 | 3377021 | 18,6348 | 1547967 | 1427431 | 6,02 | 7,63 |

3.4 Определения резервов снижения себестоимости услуг связи

Анализ структуры себестоимости Охинского филиала позволил наметить основные источники снижения себестоимости услуг связи.

Прежде всего, отмечу, что на предприятиях связи всех типов высок удельный вес заработной платы в себестоимости. Следовательно, главным источником снижения себестоимости продукции на всех предприятиях связи является повышение производительности труда.

Рост производительности труда в результате внедрения достижений МТП приводит к относительному уменьшению доли ручного труда (заработной платы) и увеличению доли общественного труда (амортизационных отчислений, материалов и запасных частей и др.) в себестоимости продукции, но таким образом, что уровень себестоимости единицы продукции снижается. Иными словами, относительное уменьшение доли живого труда обеспечивает большее абсолютное снижение себестоимости, нежели увеличения себестоимости за счет увеличения доли общественного труда. При этом новая техника связи должна быть экономичной, в противном случае, если прирост амортизационных отчислений превысит абсолютное уменьшение фонда заработной платы, то в целом себестоимость единицы продукции повысится.

Обычно, чем выше удельный вес заработной платы в себестоимости продукции, тем больше влияние роста производительности труда на снижение себестоимости продукции. Это можно установить с помощью формулы.

Главным фактором роста производительности труда является внедрение достижений научно-технического процесса. Немаловажное значение имеет так же увеличение объема доходов. Увеличение объема доходов приводит к относительной экономии ресурсов, так как до определенного уровня оно почти не вызывает увеличения отдельных статей затрат на содержание аппарата управления. Еще более существенно рост объема доходов влияет на ухудшение использования основных производственных фондов, и как результат этого – относительная экономия амортизационных отчислений.

На Охинском филиале ОАО «Сахалинсвязь» источниками снижения себестоимости услуг связи является рост косвенных затрат в 1999 г. на 1427431 руб.

А также источником снижения себестоимости продукции является абсолютная или относительная экономия материалов, запасных частей, производственной электроэнергии. Важнейшим фактором экономии указанных ресурсов является внедрение достижений научно-технического процесса. Вследствие микроминиатюризации аппаратуры, применения новейших многоканальных систем передачи возможно сокращение производственных площадей (а следовательно, затрат на их строительство и содержание), потребляемой электроэнергии и т. д. Расчет источников снижения себестоимости производится по формуле (3.5):

ΔС= (1 – Узп/Упт) \* ΔЗ/100 (3.5)

где ΔС – снижение себестоимости продукции, %;

Узп, Упт – индексы роста средней заработной платы и производительности труда по отношению к базовому периоду, %;

Δ3 – удельный вес заработной платы в себестоимости продукции.

Определение резервов снижения себестоимости приведено в таблице 3.7.

Анализ выявил, что филиалу следует снизить оплату труда, чтобы она соответствовала фактическим затратам на оказание услуг связи; при этом экономия затрат на оплату труда должна достигнуть новых показателей.

Таким образом, на Охинском филиале выявлены следующие направления снижения себестоимости:

1. Снижение оплаты труда на 9934,0 руб.

2. Снижение общехозяйственных расходов на 1547967 руб.

3. Снижение потерь от негативной связи на 1538,0 руб.

4. Всего полную себестоимость оказанных услуг связи можно уменьшить на 1559439,0 руб.

## Таблица 3.7

Определение резервов снижения себестоимости

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид подотрасли | Узп, (%) | Упт (%) | Δ3 | ΔС |
| МТС | 1,45 | 1,00,4 | 4,448 | -0,02 |
| Докум. электросвязь | 1,13 | 1,01,7 | 6,45 | -0,007 |
| ГТС | 97 | 99,6 | 0,12 | 0,0 |
| СТС | 1,05 | 100 | 0,006 | 0,0 |
| ТВР | 119 | 97,7 | 33,57 | -0,07 |
| Проводное вещание | 1,55 | 97,1 | 0,058 | 0,0 |

4. Охрана окружающей среды

На всех стадиях своего развития человек был тесно связан с окружающим миром. Но с тех пор как появилось высокоиндустриальное общество, опасное вмешательство человека в природу резко усилилось, расширился объем этого вмешательства, оно стало многообразнее и сейчас грозит стать глобальной опасностью для человечества. Расход невозобновимых видов сырья повышается, все больше пахотных земель выбывает из экономики, так на них строятся города и заводы. В многочисленных публикациях показано, что во многих регионах нашей страны наблюдается устойчивая тенденция к многократному, в десятки и более раз превышению санитарно-гигиенических норм по содержанию в атмосфере городов окислов углерода, азота, пыли, токсичных соединений металлов, аминов и других вредных веществ. Имеются серьезные проблемы с мелиорацией земель, бесконтрольным применением в сельском хозяйстве минеральных удобрений, чрезмерным использованием пестицидов, гербицидов. Происходит загрязнение сточными водами промышленных и коммунальных предприятий больших и малых рек, озер, прибрежных морских вод. Из-за постоянного загрязнения атмосферного воздуха, поверхностных и подземных вод, почв, растительности происходит деградация экосистем, сокращение продуктивных возможностей биосферы.

Лишь за последние сто лет развитие промышленности «одарило» нас такими производственными процессами, последствия которых вначале человек еще не мог себе представить. Возникли города-миллионеры, рост которых остановить нельзя. Все это результат великих изобретений и завоеваний человека.

Охинский филиал ОАО «Сахалинсвязь» как источник загрязнения окружающей среды для производства продукции связи использует электроэнергию. Отходы образуются при обслуживании работников и абонентов связи.

При работе автотранспорта образуются отходы использованных ГСМ в незначительных количествах – 100 кг в год. Отработанные люминесцентные лампы накапливаются на складе РТПС. Образующиеся твердые отходы накапливаются в контейнерах и вывозятся на городскую свалку 17,3 куб. м. в год. Перечень, характеристика и масса отходов производств и потребления Охинского филиала представлена в приложении 6.

Правила экологической безопасности и техники безопасности при сборе, транспортировке и хранении отходов соблюдаются. Ртутьсодержащие лампы и автошины хранятся до дальнейшей отправки и изолированном помещении на складе РТПС. ГСМ хранятся для накопления в емкостях объемом 0,200 куб. м на бетонном основании, затем вывозятся для сдачи на объекты хранения.

Аварийных ситуаций при сборе и хранении отходов не наблюдалось. В соответствии с «Временными правилами охраны окружающей среды от отходов производства и потребления в Российской Федерации» все отходы размещаются на предприятии в местах временного накопления отходов. Кроме этого, на филиале разработаны мероприятия по снижению количества образования отходов, степени опасности, повышения безопасности и эффективности эксплуатации объектов для размещения отходов ( 7).

Расчет платы за загрязнение окружающей среды осуществляется поэтапно:

1. Определяется плата за выбросы от стационарных источников загрязнения.

2. Рассчитывается плата за выбросы от передвижных источников загрязнения.

3. Определяется плата за размещение отходов.

На основе проведенных расчетов определяются 90 и 10% отчисления оплаты за загрязнение окружающей среды, направляемые в Федеральный бюджет Российской Федерации. (Прил. 8).

Все расчеты производятся в табличном виде (табл. 4.1-4.3) (расчеты платы за загрязнение окружающей среды на 2000 год).

## Таблица 4.1

### Плата за выбросы от стационарных источников загрязнения

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Код вещ. | Наименование веществ | Объем тонн/год | Норматив платы, руб./т | Плата, руб. в год |
| 0337 | Углерода оксид (СО) | 1,651781 | 0,03 | 0,050 |
| 2754 | Углеводороды (СН) | 0,006867 | 0,08 | 0,001 |
| 0301 | Азота диоксид (NО2) | 0,680997 | 2,08 | 1,417 |
| 0330 | Ангидрид сернистый (SО2) | 0,020135 | 1,65 | 0,033 |
| 0184 | Свинец и его соединения | 0,000032 | 275,00 | 0,009 |
| 0401 | Углеводороды предел. | 0,024000 | 0,05 | 0,001 |
| 1301 | Акролеин | 0,002400 | 2,75 | 0,01 |
| 0328 | Сажа (С) | 0,010000 | 1,65 | 0,017 |
|  | Итого: |  |  | 1,538 |
|  | Всего с учетом к=2,0 и к=80,0 |  |  | 246,08 |

## Таблица 4.2

Плата за выбросы от передвижных источников загрязнения

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование топлива | Объем тонн/год | Норматив платы за сжигание 1 т, руб./т | Плата, руб. |
| Бензин А-76 | 45,0 | 0,13 | 5,85 |
| Бензин А-93 | 4,5 | 0,20 | 0,90 |
| Диз. топливо | 5,0 | 0,11 | 0,55 |
| Итого: |  |  | 7,30 |
| Всего с учетом к=2,0 и к=80,0 |  |  | 1168,0 |

## Таблица 4.3

Плата за размещение отходов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование отходов | Количество, тонн | Норматив платы, руб./т | Плата, руб. | Итого с учетом к=2,0; к=80,0, руб. |
| Отработанные масла | 0,1 | 2,0 | 0,2 | 32,0 |
| Отработанные ртутьсодержащие лампы | 0,001 | 4,20 | 0,0042 | 0,672 |
| Отработанные автошины | 0,4 | 0,04 | 0,016 | 2,56 |
| Твердобытовые отходы | 17,3 | 0,12 | 2,076 | 332,16 |
| Итого: |  |  |  | 367,392 |

Кроме вышеперечисленных расчетов Охинский филиал ОАО «Сахалинсвязь»представляет в Государственный комитет по охране окружающей среды Сахалинской области:

1. Расчет выбросов загрязняющих веществ при сжигании природного газа.

### Расчет выбросов загрязняющих веществ при сжигании природного газа на 2000 год Охинского филиала ОАО «Сахалинсвязь».

1. Расчет выбросов окиси углерода

Мсо = 0,001 \* Ссо \* В (1 – q4/100)

В = 183 тм3/год – расход газа

Ссо = q3 \*R \* Qir – выход окиси углерода при сжигании топлива

q3 = 0,5%, R = 0,5%

Q = 34 мдж/м3 – низшая теплота сгорания газа (данные лаборатории института)

qn = 0,5%

Мсо = 0,001 \* 0,5 \* 0,5 \* 34 \* 183 (1 – 0,5/100) = 1,55 т/год.

2. Расчет выбросов окислов азота

Мnо2 = 0,001 \* В \* Qir \* Кnо2

Кnо2 = 0,08 – по графику рис. 1 методических указаний

Мnо2 = 0,001 \* 183 \* 34 \* 0,08 = 0,5 т/год

Для расчета использовались методические указания, по расчету выбросов загрязняющих веществ при сжигании топлива 1985 г.

2. Расчет выбросов (загрязняющих) веществ стационарной дизельной установки.

Расчет выбросов вредных (загрязняющих) веществ стационарной дизельной установки на 2000 год Охинского филиала ОАО «Сахалинсвязь».

Согласно временной рекомендации по расчету выбросов от стационарных дизельных установок 1988 г. выброс вредного (загрязняющего) вещества за год определяется:

Gгод = 3,1536 \* 104 \* Егод (кг/год)

Егод – среднегодовая скорость выделения ВВ,

Егод = 1,141 \* 10-4 \* Еэ \* Gfгод/Gfэ (г/с)

Gfгод = 2000 кг – количество топлива, израсходованного дизельной установки в год

Gfэ = 0,228 кг/час – средний расход топлива за эксплутационный цикл

Еэ – максимальная скорость выделения ВВ

Еэ = 2,778 \* 10-4 \* Lэ \* Gfэ (г/с)

Lэ – среднеэксплуатационный выброс ВВ на 1 кг топлива (значение взято из таблицы п. 1.4 стр. 9 временной рекомендации по расчету выбросов от стационарных дизельных установок).

Еmax – максимальная скорость выделения ВВ

Еmax = 2,778 \* 10-4 \* Gf (г/с)

GF = 26,5 кг/час – расход топлива в режиме работы

Результаты расчета выбросов вредных (загрязняющих) веществ стационарной дизельной установки с годовым расходом топлива 2000 кг/год представлены в таблице 4.4.

Таблица 4.4

Результаты расчета выбросов вредных (загрязняющих) веществ стационарной дизельной установки с годовым расходом топлива 2000 кг/год

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование вредного компонента ОГ | Среднеэксплуа-тационный выброс ВВ на 1 кг топлива Lэ, г/кгтопл | Максимальная скорость выделения ВВ Еmр, г/с | Максимальная скорость выделения Еэ Еmр, г/с | Среднегодовая скорость выделения ВВ, Егод, г/с | Годовой выброс ВВ Gвв год, кг/год |
| Нормируемые компоненты | | | | | |
| Окислы азота (по NО2) | 90 | 0,66 | 0,002 | 0,0025 | 78,84 |
| Окись углерода | 25 | 0,184 | 0,0006 | 0,007 | 22,08 |
| Ненормируемые компоненты | | | | | |
| Окись азота по NО | 39 | 0,287 | 0,0009 | 0,0011 | 34,69 |
| Двуокись азота NО2 | 30 | 0,221 | 0,007 | 0,0009 | 28,38 |
| Сернистый ангедрид SО2 | 10 | 0,074 | 0,0002 | 0,00025 | 7,88 |
| Углеводороды СН1,35 | 12 | 0,088 | 0,0003 | 0,00037 | 11,67 |
| Альдегиды RСНО | 1,2 | 0,009 | 0,00003 | 0,000037 | 1,16 |
| Сажа С | 5 | 0,037 | 0,0001 | 0,00012 | 3,78 |

На основании всех представленных расчетов предприятию предоставляется разрешение на размещение отходов производства на объектах, не отвечающих требованиям экологической безопасности и согласовываются лимиты на разрешение отходов.

При выявлении грубых нарушений правил сбора, транспортировки и хранения отходов Центр Госсанэпиднадзора по Охинскому району имеет право досрочного отзыва заключения.

Защита окружающей среды – проблема очень сложная и многогранная, для ее решения не достаточно одних только экологических мер. Для того, чтобы подорвать ее корни, необходимо, прежде всего, покончить с бедностью. Неоценимую помощь в этом деле могут оказать внешние инвестиции и экспорт передовых (по крайней мере, относительно передовых) технологий: создание новых рабочих мест увеличит благосостояние жителей, а следовательно – и благосостояние государства, и его способность оплачивать экологические программы. Местные товары, благодаря дешевизне рабочей силы и ресурсов, будут для большинства населения привлекательнее импортных, что значительно снизит потребность в экспорте сырья для покрытия внешнеторгового дефицита. И, наконец, более современные технологии являются и более экологически чистыми. Но вместе с тем, и технологии, и оборудование должны быть приспособлены к конкретным условиям той или иной страны.

Важным подспорьем в деле защиты природы явилось бы развитие национальной науки – технических наук. Многие развивающиеся страны уже осознали это: создается система высшего образования, появляются специалисты высокого класса, но недостаток финансирования (в 80-х годах развивающиеся страны расходовали на науку всего 3% общемировых затрат) не позволяет радикально изменить ситуацию. И главной задачей стран третьего мира является не столько проведение исследований, сколько эффективное использование уже накопленных знаний.

Охрана природы невозможна без активной помощи государства, и в этом вопросе нельзя не заметить позитивных сдвигов: во многих странах (Индия, Нигерия, Филиппины и др.) уже действуют государственные учреждения по экологии, в программах социально-экономического развития, принятых рядом развивающихся стран, появился тезис об эффективности природопользования. Особенно последовательную программу проводит Индия. Однако в большинстве стран Азии, Африки и Латинской Америки экологическое законодательство либо отсутствует, либо действует неэффективно. Отчасти это объясняется недостатком средств, отчасти – несовершенством системы управления, а во многом – боязнью отпугнуть инвесторов. Без радикальных изменений в данной сфере решить экологическую проблему невозможно.

В нашей стране финансируется ряд программ, направленных на оздоровление окружающей среды.

В исполнении Постановлений Правительства Российской Федерации:

* «О подписании соглашения между Российской Федерации и МБРР о займе для финансирования Проекта по управлению окружающей средой» №107 от 03.02.95 г;
* «Об утверждении Соглашения между Российской Федерации и МБРР о займе для финансирования Проекта по управлению окружающей средой» от 11.08.95 г.;
* «О мерах по выполнению соглашения между Российской Федерации и МБРР о займе для финансирования Проекта по управлению окружающей средой» от 11.08.95 г.

Министерством природы России выпущено временное руководство по оперативной деятельности Российской программы организации инвестиций в оздоровлении окружающей среды (РПОУ). Целью создания РПОУ является укрепление механизмов финансового обеспечения, необходимых для наиболее рационального осуществления вложений в оздоровление окружающей среды.

Основными целями программы организации инвестиций в оздоровлении окружающей среды являются:

* укрепление и упорядочение природоохранных институциональных структур на федеральном и региональном уровнях;
* совершенствование разработки и реализации природоохранных мероприятий на федеральном и региональном уровнях;
* модернизация федеральных и региональных систем управления окружающей средой;
* финансирование экономически целесообразных приоритетных проектов по восстановлению производственных ресурсов и борьбе с загрязнениями окружающей среды.

В настоящее время для преодоления экологического кризиса в России необходимо использовать все формы и источники финансирования мероприятий в оздоровлении окружающей среды. Предприятия, которые в большинстве случаев не учли в свое время мероприятия по охране окружающей среды от разрушительных действий производственной деятельности и финансировали это направление по остаточному принципу, обязаны вкладывать собственные средства в природоохранные мероприятия. Теперь вопрос должен быть поставлен принципиально: либо предприятие должно перейти на экологически чистые технологии и обеспечить по всем ингредиентам ПДК выборов и сбросов в окружающую среду, либо оно должно быть ликвидировано как «экологический банкрот».

# 

Заключение

Главной задачей деятельности любого предприятия является производство и реализация продукции, а конечной целью – получение прибыли, поэтому центральную часть бухгалтерского учета на предприятии составляет учет процесса производства, калькулирование себестоимости вырабатываемой продукции, выполненных работ, оказанных услуг и их реализация.

В первой главе дипломной работы излагается сущность себестоимости продукции, (работ, услуг) как основного оценочного показателя результата производства, приводится экономическая классификация затрат на производство, полно рассказывается о методах учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Данная глава посвящается углубленному исследованию теоретических вопросов темы: «Бухгалтерский учет и аудит затрат», при этом большое внимание уделяется источникам литературы авторов: Савицкой Г.В., А.Д. Ларионова, В.А. Ерофеева, Ж.Г. Леонтьева – докторов экономических наук, профессоров. В этой же главе детально изучается положение «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли от 05.08.1992 г. №552 (с изменениями и дополнениями).

Себестоимость продукции, работ, услуг – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции показывает, во что обходится предприятию производство продукции, какие для этого необходимы материальные, трудовые и денежные расходы. Чем больше предприятие производит продукции высокого качества и чем экономнее при этом расходуются средства, тем ниже себестоимость, а, следовательно, выше прибыль и рентабельность производства. Исчисление показателя себестоимости необходимо для:

* оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики;
* определение рентабельности производства и отдельных видов продукции;
* определения цены реализацию на продукцию, исчисления национального дохода в масштабах страны;
* расчета экономической эффективности новой техники, технологии.

Все предприятия в себестоимость продукции расходы сырья, материалов, топлива и энергии, оплату труда, отчисления на социальные нужды с суммы начисленной оплаты труда, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, расходы на обслуживание производства и управление, разные непроизводственные расходы и потери в производстве.

Учет затрат в производстве и калькулирование себестоимости продукции организуется в соответствии с производственными особенностями предприятий.

Об организации учета и аудита затрат на производство рассказывается во второй главе дипломной работы, которая так и называется: «Организация учета и аудита затрат на производство». Важным вопросом в этой главе является изучение действующей практики бухгалтерского учета и аудита на Охинском филиале ОАО «Сахалинсвязь».

На предприятии связи было проведено исследование методики, формы и техники ведения и организации бухгалтерского учета, исходя из установленных правил и особенностей деятельности (организационных, технологических, численности и квалификации учетных кадров, уровня технического оснащения бухгалтерии и др.), отраженных в Учетной политике ОАО «Сахалинсвязь».

Таким образом, во второй главе дипломной работы рассматривается учет затрат на производство по отдельным его составляющим с приведением конкретных данных синтетического и аналитического учета, а также документов первичного и сводного учета. В этой главе подробно рассматриваются такие участки учета, как:

* учет расходов по материальным затратам;
* учет расходов по оплате труда;
* учет затрат по основным фондам, нематериальным активам, малоценным и быстроизнашивающимся предметам;
* учет затрат по прочим расходам.

При проведении аудита затрат на производство за 1999 год были установлены следующие нарушения:

1. Неправильное отнесение суммы налога на приобретение автотранспортных средств.

2. При направлении работника в командировку в приказе не указывается цель командировки, а без этого трудно определить относится ли данная командировка к производству. Допускается оплата командировочных расходов с отнесением затраты без предоставления оправдательных документов.

Авансовые отчеты не утверждены директором, нет подписей подотчетных лиц. Списание канцелярских товаров осуществляется без актов на списание материальных ценностей.

Не смотря на эту сумму по представленным отчетам списываются с подотчета Светличного В.И. на затраты, тем самым в феврале 1999 г. затраты завышены на сумму 4530,00 руб.

При аудиторской проверке аудитор внес рекомендации по внедрению бухгалтерского учета, исчислил суммы штрафных санкций за допущенные нарушения.

К совершенствованию бухгалтерского учета и аудита затрат по Охинскому филиалу ОАО «Сахалинсвязь» можно отнести следующие моменты:

* правовое регулирование бухгалтерского учета и аудита,
* повышенный уровень автоматизации учетно-вычислительных работ,
* регулярное повышение профессионального уровня бухгалтеров.

К правовому регулированию относится разработка инструкций и положений, содержащих более детальные рекомендации по организации учета соответствующих объектов или их совокупности, которые наиболее полно определяют правила, в том числе отдельные элементы техники ведения учета ведения этих объектов. На Охинском филиале разработаны положения по учету и калькулированию себестоимости продукции, по учету основных средств, по учету оплаты труда и т. д. Многие из них отражаются в Учетной политике ОАО «Сахалинсвязь». Важным элементом стратегической системы учета является анализ: определение финансового положения предприятия на данный момент и ближайшую перспективу.

К одному из основных направлений совершенствования бухгалтерского учета относится повышение уровня автоматизации учетно-вычислительных работ.

В третьей главе проводится анализ затрат на производство и калькулирование себестоимости услуг связи. В него входят такие разделы как:

* анализ общей суммы затрат на производство,
* анализ затрат на оплату труда,
* анализ затрат на рубль товарной продукции,
* сводный подсчет резервов снижения затрат на производство.

Анализ себестоимости продукции в практике аналитической работы осуществляется при помощи различных показателей.

Анализ совокупной себестоимости услуг связи выявил рост совокупной себестоимости продукции на 3626229,0 руб. за счет:

1. Роста материальных затрат на 1088176,0 руб.

2. Увеличения расходов на оплату труда на 2159399,0 руб.

3. Увеличения отчислений на социальные нужды на 742919,0 руб.

В связи с тем, что отрасль связи наиболее трудоемкая отрасль, важно провести анализ влияния изменения прямых трудовых затрат на изменение совокупной себестоимости услуг. Расходы по заработной плате возросли за счет увеличения объема производства (это нормально), а снижение трудоемкости позволило снизить затраты на 129815,0 руб. (это положительный момент в работе филиала). В общем итоге изменение структуры оказания услуг и увеличение оплаты труда повысили себестоимость производства на 5967,0 руб. и на 109515,0 руб. соответственно. Аналитические расчеты, проведенные по Охинскому филиалу, позволили подсчитать общий резерв снижения себестоимости продукции, который составил 1559439,0 руб.

Таким образом, проведенное исследование организации учета и аудита анализа затрат, включаемых в себестоимость продукции, позволило изучить состояние бухгалтерского учета на Охинском филиале ОАО «Сахалинсвязь», провести проверку правильности формирования себестоимости, определить эффективность работы предприятия по формированию затрат и получению прибыли.

# 

Библиографический список

1. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, утверждены Указом президентом Российской Федерации от 22.12.93 г. №2263, Собрание актов Президента и Правительства Российской Федерации, 27.12.93 г., №52, ст. 5069 // Российская газета. - №239. - ст. 8, 9, 13 – 16.
2. Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР (утвержденные постановлением Совета Министров СССР от 22 апреля 1990 г., №1072.
3. План счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г., №56. - М.: Приор.
4. Положение о составе затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых затрат при расчете налогооблагаемой прибыли, утвержденным Постановлением Правительства от 5 августа 1992 г. №552 и изменения и дополнения внесенные Положением от 1 июля 1995 г. №661 и от 20 ноября 1995 г. №1133. - М.: Приор.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организация» (ПБУ 1-98), утверждено приказом Минфина Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. №604.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4-96), утверждено приказом Минфина Российской Федерации от 8.02.96 г. №10 // Финансовая газета. – 1996. - №12; Экономика и жизнь. – 1996. - №13; Бухгалтерский учет. - 1996. - №4; Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. – 1996. - №5.
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29 июля 1998 г. №34. – М.: Приор.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5-98 от 15 июня 1998 г. №25н. – М.: Приор, 1999.
9. Федеральный закон от 23.11.1995 г. №174-ФЗ «Об экологической экспертизе» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1995. - №48.
10. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ, принят ГД ФС Российской Федерации 23 февраля 1996 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. - №48. - ст. 5369; Российская газета. – 1996. - №28.
11. Федеральный закон от 31.07.98 №147-ФЗ «Налоговый кодекс» Ч.1 // Нормативные акты. – 1999. - №15.
12. Адамс Р. Основы аудита / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 465 с.
13. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности / Под ред. В.И. Стражева. – М.: Высшая школа, 1998. – 398 с.
14. Андреев В.Л. Практический аудит: Справочное пособие. – М.: Экономика, 1994. – 470 с.
15. Алборов Р.А. Аудит а организациях промышленности, торговли и АПК. – М.: Дело и сервис, 1998. – 464 с.
16. Аудит в России. Законодательство. – М.: Издательство «Инвести Фонд», 1994. – 192 с.
17. Автотранспортные средства. – М.: Филин, 1996. – 128 с.
18. Бакаев А.С. Нормативное обеспечение бухгалтерского учета. Анализ и комментарии. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1996. – 125 с.
19. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 288 с.
20. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – М.: Филин, 1995. – 409 с.
21. Барышников Н.П. В помощь бухгалтеру и аудиту. – М.: Филин, 1997.
22. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение. – М.: Филин, 1997.
23. Бухгалтерский учет и аудит. Практическое пособие с комментариями / Под ред. Громова В.Г., Нромова М.Б. – СПб., 1997.
24. Бухгалтерский учет и налоги. Семинар. Нормативные документы. Международный центр финансово-экономического развития. – М.: Ланкс, 1994.
25. Бухгалтерский учет / Под ред. А.Д. Ларионова. – М.: Проспект, 1998.
26. Бухгалтерский учет / Под ред. П.С. Безруких, Н.П. Кондраков, В.Ф. Палий и др. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 528 с.
27. Бухгалтерско-аудиторский портфель: Книга предпринимателя. Книга бухгалтера. Книга аудитора / Под ред. Рубин К.Б. – М.: Соминтек, 1994. – 394 с.
28. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головин А.Н., Ярощенко А.В. Профессиональный комментарий к Положению о составе затрат по производству и реализации продукции. – М.: Аналитика, 1999.
29. Данилевский Ю.А. Вопросы и ответы. – М.: Бухгалтерский учет, 1993. – 39 с.
30. Данилевский Ю.А. Аудит: Организация и методика проведения. – М.: Бухгалтерский учет, 1992. – 43 с.
31. Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете / Под ред. Касьянова Г.Ю., Котко Е.А. – М.: Статус-Кво-97, 1999. – 400 с.
32. Козлова Е.П., Галаникна Е.Н. Бухгалтер и налоговый инспектор: проблемы и решения. Консультация. – М.: Финансы и статистика, 1994.
33. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА-М, 1996.
34. Комментарии к изменениям по налогу на прибыль. – М.: Приор, 1997. – 80 с.
35. Коровкин В.В., Кузнецова Г.В. Налоговая проверка предприятия. – М.: Приор, 1994. – 208 с.
36. Любушин Н.П., Лещева В.Б. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия / Под ред. Любушина Н.П. – М.: Юнити-Дана, 2000.
37. Макарьева В.И. Практические советы по бухгалтерскому учету для целей налогообложения. Приложения к журналу Налоговый вестник. – М., 1999.
38. Макарьева В.И. Комментарий к Положению о составе затрат по производству и реализации продукции. – М.: Бухгалтерский учет, 1992.
39. Корабельников Г.А. Минбухгалтерия // Главбух. – 1999. – с. 41 – 57.
40. Общий аудит. Законодательная и нормативная база, методика и приемы осуществления / Под ред. А.М. Емельянов, В.В. Воронов, В.И. Кукшин и др. – М., 1996. – 511 с.
41. Основные документы бухгалтерского учета. – М.: Приор, 1999. – 80 с.
42. Уваров С.О. Как бухгалтеру разобраться с нормативными документами // Главбух. – 1998. - №7. – с. 106.
43. План счетов бухгалтерского учета. – М.: Приор, 1998. – 160 с.
44. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – М.: Экоперспектива, 1997.
45. Суйц В.П. Практическое пособие для аудиторов. – М.: Издательский центр, 1994.
46. Суйц В.П., Смирнов Н.Б. Основы российского аудита. – М.: ДИС, 1997. – 256 с.
47. Чечета А.П. Анализ финансового состояния предприятия // Бухгалтерский учет. – 1992. - №6. – с. 9 – 13.
48. Шеремет А.К. Учет, анализ, аудит на предприятии. – М.: Юнити, 1996. – 496 с.
49. Экономика связи / Под ред. О.С. Срапионова, В.Н. Болдина. – М.: Радио и связь, 1999.

Приложение 1

###### Классификация затрат на производство промышленной продукции

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Принципы классификации затрат | Выделяемые группы затрат | Пример |
| 1 | 2 | 3 |
| По характеру затрат | Экономические элементы | По типовой номенклатуре |
| Калькуляционные статьи | То же |
| По технико-экономическому назначению затрат | Основные (технологические) | Основные материалы, основная зарплата рабочих |
| Накладные (по обслуживанию производства и управлению) | Общепроизводственные, общехозяйственные расходы |
| По способу включения затрат в себестоимость продукции | Прямые | Основные материалы, зарплата производственных рабочих |
| Косвенные | Расходы по обслуживанию и управлению |
| По составу затрат | Простые (одноэлементные) | Материалы, зарплата |
| Комплексные | Общепроизводственные, общехозяйственные, коммерческие расходы |
| По отношению затрат к объему производства | Условно-переменные | Материалы, зарплата |
| Условно-постоянные | Общепроизводственные, общехозяйственные расходы |
| По сферам осуществления затрат | Производственные | Все затраты в сфере производства |
| Внепроизводственные (коммерческие) расходы | Расходы по сбыту продукции |

##### Окончание приложения 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| По отношению к отчетным периодам | Расходы текущего периода | Расходы, оплаченные в отчетном периоде и относятся к нему |
| По рациональности использования затрат | Производственные | Расходы материалов, затраты на производство продукции |
| Расходы будущих периодов | Расходы по подписке на периодическую печать |
| Непроизводственные | Потери, связанные с браком и простоями в производстве |
| По способу определения расходов | Планируемые | По статьям плановой калькуляции |
| Непланируемые | Расходы, не предусмотренные статьями плановой калькуляции |
| По месту | Бригадные | В основном технологические расходы |
|  | Общепроизводственные, общехозяйственные | Расходы по обслуживанию и управлению |

Приложение 2

###### Перечень экономических элементов и статей затрат

|  |  |
| --- | --- |
| Элементы затрат | Статьи затрат |
| 1. Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных расходов) 2. Затраты на оплату труда 3. Отчисления на социальные нужды 4. Амортизация основных средств 5. Прочие расходы | 1. Сырье и материалы 2. Возвратные отходы 3. Покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних предприятий 4. Топливо и энергия на технологические цели 5. Заработная плата производственных рабочих 6. Отчисления на социальные нужды 7. Расходы на социальные нужды 8. Общепроизводственные расходы 9. Общехозяйственные расходы 10. Потери от брака 11. Прочие производственные расходы 12. Коммерческие расходы |

Приложение 3

