Учреждение образования

«БЕЛОРУССКИЙ ТОРГОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ

УНИВЕРСИТЕТ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ»

Дипломная работа

на тему:

**«Ревизия и анализ затрат в промышленной организации, их роль в повышении эффективности производства»**

Гомель 2009

Содержание

Введение

1. Теоретические аспекты ревизии и анализа производственных затрат промышленных организаций, их роль в повышении эффективности производства

1.1 Экономическая сущность затрат на производство, их классификация и роль в организации бухгалтерского учета

1.2 Себестоимость как основной показатель производственной деятельности организации

1.3 Роль, задачи ревизии и анализа в повышении эффективности производства в условиях рыночных отношений

2. Критический анализ литературных источников по вопросам ревизии и анализа затрат

3. Краткая экономическая характеристика частного производственного унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты»

4. Ревизия затрат на производство: современная методика направления совершенствования

4.1 Бухгалтерский учет как основной источник информации для ревизии затрат на производство

4.2 Ревизия состояния учета затрат, качество первичных и сводных документов и регистров организации

4.2.1 Методика ревизии прямых затрат

4.2.2 Методика ревизии косвенных затрат

4.2.3 Ревизия правильности исчисления себестоимости продукции

4.3 Оформление и рассмотрение результатов ревизии затрат совершенствование приемом и методов

5. Методика анализа затрат на производство продукции

5.1 Информационное обеспечение и объекты анализа затрат на производство

5.2 Анализ состава и структуры затрат на производство

5.3 Анализ себестоимости продукции по калькуляционным статьям

5.4 Анализ себестоимости отдельных видов продукции

5.5 Резервы снижении себестоимости продукции

Заключение

Список использованных источников

Введение

Актуальность темы. Усложнение хозяйственных связей и механизм рыночных отношений, появление новых инструментов рынка, методов и средств управления производственно-хозяйственной деятельностью вызвали необходимость дополнительной информации, обеспечивающей успешное функционирование предприятия в этих условиях. Как показывает практика, предприятия, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения. Используемая на предприятиях традиционная система ревизии и анализа производственных затрат ориентирована, прежде всего, на представление информации о деятельности внешним пользователям. Вместе с тем, перед учетом стоит задача обеспечения необходимой информацией не только внешних потребителей, но и удовлетворение потребности аппарата управления предприятия. С этой целью необходимо усилить информационные функции учета, его оперативные и аналитические свойства, организовать аналитический учет исходя из нужд управления.

Решение теоретических, методологических и практических вопросов организации и функционирования управленческого учета является актуальным и для промышленных организаций. Переход к рыночным отношениям противоречиво сказался на финансовых результатах их деятельности. Организация учета затрат и калькуляции себестоимости промышленной продукции является одной из основных предпосылок эффективного функционирования промышленным предприятием, повышения конкурентоспособности их продукции, замедления темпов инфляции в экономике.

Повышение эффективности производства возможно на основе дальнейшей интенсификации использования материальных, топливных и энергетических ресурсов. Уменьшение материальных затрат на производство продукции ведет к снижению ее себестоимости, росту прибыли и рентабельности производства.

Эффективное управление производственными затратами и себестоимостью продукции требует повышения оперативности получения учетной информации, так как от своевременного принятия управленческих решений зависят конечные результаты работы предприятия. Существующие методики ревизии и анализа в производственных организациях изделия практически не способствуют принятию эффективных управленческих решений по устранению воздействия факторов (причин), отрицательно влияющих на экономические показатели. Действующая система учета и калькулирования себестоимости пищевой продукции не позволяет эффективно управлять процессом формирования себестоимости. Недостаточно используются средства автоматизированной обработки учетной информации.

Оценка современного состояния решаемой проблемы. Теоретической предпосылкой для исследования проблемы принятия управленческих решений по ревизии и анализу затрат и калькулированияю себестоимости продукции по производству пищевых продуктов послужили научные разработки по экономике, бухгалтерскому учету и финансовому анализу, изданные в странах с развитой рыночной экономикой. Они позволили отечественным экономистам провести адаптацию зарубежных методик управленческого учета в условиях зарождающейся рыночной экономики. Наиболее значимый вклад в развитие теории, методологии и методик управленческого учета внесли Акулич Ю.И., Андреев В.Д., Белов А.А., Карпова Т.П., Керимов В.Э., Кондраков Н.П., Куттер М.И., Ладутько Н.И., Ламыкин И.А., Лисович Г.М., Нидлз Б., Палий В.Ф., Папковская П.Я., Савицкая Г.В., Соколов А.Ю., Стражев В.И., Ткач, В.И. и другие авторы.

Вместе с тем, многие научные разработки по проблемам внедрения и функционирования управленческого учета, ревизии и анализа опубликованные в последние годы в отечественной и российской литературе, носят преимущественно теоретический характер, поскольку на современном этапе еще не сформировалась нормативная база, позволяющая провести расчет многих аналитических показателей. Это связано, в первую очередь, с переходным этапом становления экономики, когда атрибуты рыночной системы только начинают формироваться. Как следствие этого в стадии развития, применительно к рыночным условиям хозяйствования, находятся методология, методика и организация бухгалтерского учета. На предприятиях отсутствует аналитическая информация динамического характера, необходимая для оценки организации производства и сбыта продуктов труда по критериям получения максимального маржинального дохода, периодичности обновления продукции и технологии и другим аспектам деятельности предприятия.

Цель и задачи работы. Целью данной дипломной работы — является изучение проведения ревизии и анализа затрат в промышленной организации, их роль в повышении эффективности производства.

Для достижения намеченной цели поставлены следующие задачи:

рассмотреть теоретические аспекты ревизии и анализа производственных затрат промышленных организаций, их роль в повышении эффективности производства;

изучить методику проведения ревизии затрат на производство: современная методика направления совершенствования;

провести анализ затрат на производство продукции и наметить резервы их снижения.

Перечень методов исследования. Методология исследования основана на научном методе познания, диалектическом подходе к пониманию методики проведения ревизии затрат и калькулирования себестоимости продукции, отраженном через систему показателей и критериев эффективности их взаимосвязи и взаимозависимости.

В процессе исследования применялись общенаучные методы исследования такие, как анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнение, системный подход, а также специальные методы и приемы.

Исходные данные для разработки темы. Для написания дипломной работы использовались труды отечественных и зарубежных ученых по теории, методологии, методики и организации учета, экономического анализа, финансового менеджмента, управления; нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету и анализу в области формирования финансовых результатов; рекомендации и положения (стандарты) по бухгалтерскому учету и отчетности. Информационной базой исследования явились опубликованные статистические данные, информация статистической и бухгалтерской отчетности, а также материалы, полученные в результате единовременного обследования на частном производственном торговой унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты».

Структура работы. Дипломная работа состоит из введения, 5 глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

1. Теоретические аспекты ревизии и анализа производственных затрат промышленных организаций, их роль в повышении эффективности производства

1.1 Экономическая сущность затрат на производство, их классификация и роль в организации бухгалтерского учета

В процессе кругооборота средств организации производственная стадия является главной. Процесс производства - это процесс соединения живого труда со средствами производства. Он протекает непрерывно, а потому требует непрерывных затрат труда и средств производства - предметов труда и средств труда.

Согласно бюджета Республики Беларусь на 2008/2009гг. установлены следующие расходы республиканского бюджета в сумме: 40342173851 тыс. рублей в 2008г. и 57 699 262 425 тыс. рублей в 2009г. по функциональной классификации расходов Республики Беларусь по разделам, подразделам и видам расходов согласно.

Направления расходов бюджета Республики Беларусь в 2008/2009гг. представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 - Структура расходов республиканского бюджета по ведомственной классификации расходов Республики Беларусь в 2008/2009гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Расходы | Годы | | |
| 2007 | 2008 | 2009 |
| ОБЩЕГОСУДАРСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ | 7 389 259 417 | 8 877 916 304 | 11 872 742 564 |
| Государственные органы общего назначения | 574 153 929 | 647 180 821 | 904 538 918 |
| Международная деятельность | 241 126 656 | 28 248 474 | 396 849 300 |
| Обеспечение проведения выборов и референдумов | 405 379 | 25 081 232 | 619 223 |
| Обслуживание государственного долга Республики Беларусь | 381 802 863 | 754 239 004 | 953 355 011 |
| Государственный материальный резерв | 68 916 247 | 70 281 942 | 119 306 816 |
| Фундаментальные научные исследования | 108 025 857 | 120 198 000 | 161 040 818 |
| Прикладные научные исследования, научно-технические программы и проекты в области общегосударственной деятельности | 82 075 473 | 117 584 265 | 145 737 752 |
| Резервные фонды | 489 546 634 | 418 790 000 | 466 440 000 |
| Другая общегосударственная деятельность | 983 972 702 | 1 064 440 589 | 1 695 956 221 |
| НАЦИОНАЛЬНАЯ ОБОРОНА | 1 130 646 989 | 1 240 431 439 | 1 732 969 415 |
| СУДЕБНАЯ ВЛАСТЬ, ПРАВООХРАНИТЕЛЬНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ И ОБЕСПЕЧЕНИЕ БЕЗОПАСНОСТИ | 1 729 195 084 | 1 949 039 998 | 2 642 165 691 |
| НАЦИОНАЛЬНАЯ ЭКОНОМИКА | 7 118 508 442 | 11 026 431 719 | 17 349 787 758 |
| ОХРАНА ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ | 480 736 250 | 550 096 439 | 620 677 096 |
| ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНЫЕ УСЛУГИ И ЖИЛИЩНОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО | 8 967 697 | 24 087 540 | 60 754 883 |
| ЗДРАВООХРАНЕНИЕ | 919 458 930 | 102 600 453 | 1 539 675 988 |
| ФИЗИЧЕСКАЯ КУЛЬТУРА, СПОРТ, КУЛЬТУРА И СРЕДСТВА МАССОВОЙ ИНФОРМАЦИИ | 407 015 564 | 488 238 952 | 672 312 622 |
| ОБРАЗОВАНИЕ | 1 157 326 639 | 1 278 200 531 | 1 774 759 409 |
| СОЦИАЛЬНАЯ ПОЛИТИКА | 11 669 968 267 | 13 881 726 876 | 19 433 416 999 |
| ВСЕГО | 32 011 083 279 | 40 342 173 851 | 57 699 262 425 |

Более наглядно представим изменение в сторону увеличения на рис. 1.1



Рис. 1.1 Темп изменении расходов РБ за 2007/2009гг.

В дипломной работе будут использоваться понятие - затраты на производство продукции и ее реализацию (выполнение работ, оказание услуг), которые представляют собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (выполнения работ и оказания услуг) сырья, материалов, топлива, энергии, природных ресурсов, и другого имущества, трудовых ресурсов, а также других затрат на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг), на управление непосредственно производством и организацией в целом, продажу продукции. Затраты на производство продукции образуют ее себестоимость.

Вместе с тем субъекты хозяйствования несут ряд расходов, возмещаемых за счет других источников (прибыли, целевого финансирования и целевых поступлений из государственного бюджета и т.д.). Однако основная доля затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), это затраты на производство продукции, выпускаемой субъектом хозяйствования. Они должны возмещаться из стоимости произведенной и реализованной готовой продукции (работ, услуг) и приносить доход (прибыль).

Одни затраты на производство являются простыми, однородными, другие - комплексными. Одна часть затрат включается в себестоимость готовой продукции непосредственно прямым путем, другая - распределяется, одни затраты зависят от объема производства, другие – не зависят и так далее.

Поэтому все это многообразие затрат, образующих себестоимость продукции (работ, услуг), необходимо классифицировать по определенным признакам. Это способствует улучшению их планирования, прогнозирования и анализа.

В отечественной практике выделяют следующие признаки классификации затрат на производство (рис.1.1).

По видам расходов по экономической однородности и месту возникновения они подразделяются на экономические элементы и статьи калькуляции.

Экономические элементы показывают, что израсходовано и на какую сумму в целом по предприятию, независимо от того, относятся эти затраты к произведенной продукции или к работам и услугам непромышленного характера.

По отношению к формированию себестоимости

Признаки классификации затрат

**По назначению**

По видам расходов

**По способу включения в себестоимость**

**По отношению к объему производства**

По степени однородности

**По целесообразности**

По времени возникновения и включения в издержки производства

**По характеру связи с производством**

**По местам возникновения**

По отношению к бизнес-плану

Рисунок 1.1– Признаки классификации затрат на производство

Группировка затрат по элементам используется, главным образом, в общеэкономических расчетах. Эта группировка находит отражение в смете затрат на производство, составляемой на год с разбивкой по кварталам.

Экономические элементы используются при составлении сметы затрат на производство в денежном выражении и проверке ее исполнения при нормировании и анализе оборотных средств организации. В народно-хозяйственном масштабе по ним исчисляется национальный доход.

К экономическим элементам относятся:

Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

Расходы на оплату труда;

Отчисления на социальные нужды;

Амортизация основных средств и нематериальных активов;

Прочие затраты.

Эта группировка является единой для всех субъектов хозяйствования.

В элемент «Материальные затраты» включается стоимость приобретаемых со стороны сырья и материалов; покупных материалов; покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов; работ и услуг производственного характера и т.д.

В зависимости от удельного веса отдельных групп расходов и порядкам включения в себестоимость конкретных изделий при разработке отраслевых методических указаний приведенная номенклатура статей может сокращаться либо расширяться.

Так, например, в некоторых отраслях могут выделяться в отдельную статью транспортно-заготовительные расходы (отклонения в стоимости сырья), вспомогательное сырье, амортизация основных средств и др. При этом важным условием учета затрат и калькулирования себестоимости продукции является единство этих показателей как в плане, так и в бухгалтерском учете и калькулировании.

По назначению все затраты подразделяются на технологические (основные) и хозяйственно-управленческие (накладные).

По способу включения в себестоимость продукции все затраты можно подразделить на прямые, распределяемые и косвенные.

По отношению к объему производства затраты подразделяются на переменные и условно-постоянные.

По степени однородности различают затраты одноэлементные (простые) и комплексные.

По целесообразности производственные затраты подразделяются на производительные и непроизводительные.

В зависимости от характера связи с производством затраты подразделяются на производственные и коммерческие

В зависимости от места возникновения затраты учитываются по производствам, цехам, участкам, бригадам и т.п.

В зависимости от времени возникновения и включения в издержки производства затраты можно подразделить на текущие, предстоящие и будущих периодов.

По отношению к бизнес-плану они могут быть планируемыми и не планируемыми, а по отношению к формированию себестоимости продукции - включаемыми и не включаемыми в себестоимость.

Предприятия, выпускающие продукты питания, производственную, торговую и иные виды деятельности, должны вести раздельное планирование и учет затрат с тем, чтобы обеспечивалось точное исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) и формирование достоверных финансовых результатов по каждому виду деятельности, осуществляемому субъектом хозяйствования.

Планирование и учет затрат, включаемых в себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг), должны быть организованы таким образом, чтобы имелась возможность осуществлять необходимую их группировку для обеспечения эффективного управления транспортным предприятием.

Группировка затрат, включаемых в себестоимость в исследуемой организации (работ, услуг), представлена на рисунке.1.2.

Основной классификационной группировкой затрат, используемой в планировании, учете и калькулировании себестоимости, является группировка по элементам и статьям затрат.

Группировка затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)

по экономическим элементам затрат

по калькуляционным статьям расходов

по видам выпускаемой продукции

по видам производств

по местам возникновения затрат

по способу включения в себестоимость продукции (работ, услуг)

по степени зависимости от объемов выполненных работ

по видам деятельности

Рисунок 1.2. Группировка затрат, включаемых в себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг)

Непосредственно производственная деятельность выражает главную цель предприятия — выпуск продукта, который будет реализован, и получена прибыль. Производственные процессы — вторая стадия производства. Характерной особенностью этой стадии как центральной в производственной системе является формирование затрат на производство продуктов. Состояние производства характеризуется его эффективностью, психологическими параметрами, степенью использования достижений научно-технического прогресса, местом и ролью работника в производственных процессах. Ограничение ресурсов и достижение планируемой эффективности требуют постоянного сопоставления расходов и полученных результатов. Эта проблема усиливается под воздействием инфляции, когда данные о производственных затратах необходимо повседневно сверять с данными будущих затрат, которые зависят в большой степени от влияния внешней среды. Кроме того, администрация в целях управления затратами и доходами наблюдает за эффективностью работы каждого подразделения, за полученными результатами от производства каждого вида продукта.

В целом механизм хозяйствования предприятия определяется степенью управляемости затратами.

На рис. 1.5 приведены основные элементы системы управления затратами на производство.

Регулирование

Прогнозирование

Прогнозирование

Нормирование

Учет затрат на производство

Калькулирование

Экономический анализ

Контроль затрат

Рисунок 1.5.Элименты системы управления себестоимости и их взаимосвязь

Требования управления определяют отдельное изучение методики учета издержек производственной деятельности и необходимость разработки для предприятий системы контроля за себестоимостью прошлого периодана основе расширения аналитичности применяемых в учете группировок затрат.

К издержкам производственной сферы деятельности относятся издержки, обусловленные 'технологией производства, зависящие от объема выпуска продукции и составляющие вещественную основу выпущенного продукта. Учет издержек производства является определяющим в общей системе бухгалтерского учета. Управленческий учет не ограничивается только учетом затрат на производство в стоимостных показателях, регламентированных в нормативных документах. Его содержание гораздо шире и состоит из:

- отражения производственных процессов в количественном измерении в целях управления ими и определения прибыли;

- выбора в качестве объектов учета хозяйственных процессов и связанных с ними затрат;

- ограничения субъекта учета рамками предприятия;

- системного использования элементов метода (планирование, нормирование, измерение, регистрация, оценка, группировка, анализ, контроль) в отражении хода производственного процесса в неразрывной связи с процессом нарастания затрат;

- классификации затрат в соответствии с целями их управления для определения себестоимости продукции и полученной прибыли, принятия решений и планирования, осуществления процесса контроля и регулирования;

- формирования внутренней отчетности по уровням управления производственными процессами с использованием при этом принципов управления, принятых на предприятии» с учетом преобразования Показателей внутренней от четности в показатели внешней отчетности.

В заключении хотелось бы отметить, переход промышленных предприятий к рыночной экономике требует новых методических подходов к управлению издержками производства, учитывающих влияние налоговой системы, инвестиционной политики, инфляционных процессов и других особенностей рынка. В связи с меняющимися условиями хозяйствования и ориентацией на международные стандарты и мировую практику учета возникает необходимость пересмотра действующих положений по планированию и учету затрат.

Особенности организации и методологии планирования и учета затрат могут проявляться в выборе объектов учета и калькулирования, номенклатуре калькуляционных статей затрат, способов ведения учета и т.д.

Принятые предприятием методические решения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) обязательны для применения в течение всего отчетного года. При изменении учетной (плановой) политики должны обеспечиваться преемственность методического подхода и сопоставимость данных по сравнению с предыдущим годом.

1.2 Себестоимость как основной показатель производственной деятельности организации

Себестоимость является одним из важнейших обобщающих показателей деятельности промышленных предприятий: чем данный показатель ниже при условии выполнения плана по количеству и качеству продукции, тем выше эффективность производства. В себестоимости отражаются уровень управления производством, степень использования трудовых ресурсов, техники и многих других факторов. Виды себестоимости представлены на рисунке 1.4.

Себестоимость

В зависимости от степени обобщения данных

В зависимости от источников данных

В зависимости от состава затрат

плановая

индивидуальная

цеховая

фактическая

отраслевая

производственная

провизорная

фирменная

полная

сметная

нормативная

Рисунок 1.4 – Виды себестоимости

Керимов В.Э пишет, что себестоимость как экономическая категория находит свое конкретное выражение в показателе индивидуальной себестоимости продукции каждого предприятия, а обобщенное выражение – в показателе себестоимости продукции отрасли.

Исчисление себестоимости осуществляется в процессе калькулирования. Калькулирование – это процесс отнесения тех или иных видов затрат непосредственно на носители этих затрат. К основным методологическим вопросам, которые решаются в процессе калькулирования относятся: состав затрат, формирующих себестоимость; определение объектов учёта затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц; выбор методов калькулирования; установление периодичности и последовательности калькуляционных расчётов.

Состав затрат, формирующих себестоимость продукции должен регламентироваться, поскольку только в этом случае может быть обеспечена достоверность полученных значений себестоимости. Определение состава затрат, формирующих себестоимость, производится в соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и разработанными на их основе отраслевыми рекомендациями по калькулированию себестоимости продукции.

Особое место в процессе калькулирования себестоимости занимает определение объекта учёта затрат и объекта калькулирования. Под объектом учёта затрат понимают цеха, отдельные стадии производства (переделы), агрегаты и др., по которым учитывают затраты с целью исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), наиболее эффективного управления процессом формирования себестоимости.

Под объектом калькулирования понимают конкретный вид или группу однородной продукции, по которым исчисляется себестоимость. Для каждого объекта калькуляции необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, которая должна соответствовать характеру продукции, его физическим свойствам. Для этого применяют в основном натуральные (литры, киловатт-часы и т.д.) и условно-натуральные единицы, исчисленные с помощью коэффициентов (балы, тубы и т. д.).

Выбор метода калькулирования требует тщательного изучения отечественного и зарубежного практического опыта. Условия использования отдельных методов требуют четкой отраслевой регламентации с помощью научно-практических разработок, поскольку в противном случае экономические потери предприятия из-за несовершенства калькуляционного процесса будут резко возрастать. В то время, как научно-обоснованное использование методов калькулирования дает возможность более точно определить экономическую базу для формирования цен. Выбранный метод должен быть закреплен внутренним положением предприятия.

Под методом калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг понимается совокупность приемов организации документирования и отражения затрат на производство, обеспечивающих контроль за процессом формирования и определения себестоимости. Общепринятой классификации из множества существующих методов в отечественной практике до сих пор не выработано, и она остается предметом дискуссий. Поскольку функционирующие в условиях современной экономики Республики Беларусь организации имеют различный характер деятельности, то и методы калькулирования, рекомендуемые для них, будут различными.

Выбор метода калькулирования обусловлен двумя группами факторов (рис 1.5).

Факторы, влияющие на выбор метода калькулирования

Отраслевые особенности

Организационные предпосылки

организация управленческого учёта и масштаб производственно-хозяйственной деятельности

принятый способ оперативного контроля над величиной себестоимости

степень обеспечения управленческого персонала информацией для принятия оптимальных решений

Рисунок 1.5 – Виды факторов, влияющих на выбор метода калькулирования

В настоящее время при определении себестоимости придерживаются принципов:

Научно обоснованная классификация затрат на производство. Данный принцип на практике реализуется в соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): утв. Министерством экономики 26 янв. 1998 г., № 19–12/397; Министерством статистики и анализа 30 января 1998 г., № 01–21/8. (с изм. и доп.). Для отдельных отраслей с учетом их отраслевых особенностей утверждены отраслевые рекомендации по планированию и учету себестоимости.

Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц. Объекты учета затрат и объекты калькуляции могут не совпадать, выбор калькуляционных единиц зависит от особенностей производства и выпуска продукции.

Выбор метода распределения косвенных расходов. От выбора метода зависит проведения расчетов себестоимости единиц продукции. Выбранный метод закрепляется организацией в учетной политике и является неизменным в течении отчетного периода.

Разграничение затрат по периодам. Следует руководствоваться приемом начисления в бухгалтерском учете в соответствии с которым операции отражаются в момент их соответствии и не увязываются с денежными потоками.

Разграничение учета затрат на производство и капитальных вложений в бухгалтерском учете. Раздельно учитываются текущие затраты связанные с капитальными вложениями и финансовыми вложениями (с. 8. закона «О бухгалтерском учете и отчетности).

Выбор метода учета затрат и калькулирования. Под методом учета затрат понимается совокупность приемов документации и отражения производственных затрат обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции а также отнесения затрат на производство продукции.

Калькулирование себестоимости выпускаемой продукции в перерабатывающих предприятиях осуществляется в соответствии с:

- методическими рекомендации по калькулированию себестоимости молока и молочных продуктов; утв. Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь 15 декабря 1997 г. Минск, 1997. (с изм. доп.);

- методическими рекомендациями по калькулированию себестоимости мяса и мясопродуктов; утв. Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь 30 января 1997 г. Минск, 1997.;

- «Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); утв. Министерством экономики 26 января 1998 г. № 19-12/397, Министерством финансов 30 января 1998 г. № 3, Министерством статистики и анализа 30 января 1998 г. № 01-21/8, Министерством труда Республики Беларусь 30 января 1998 г. № 03-02-07/300 с последующими изменениями и дополнениями, а также о внесении изменений и дополнений в Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Постановление Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30 декабря 2003 г. № 258/186/256/166 (per. № 8/10470 от 26 января 2004 г.).

Объект учета затрат - это то производство или его структурное подразделение, по которому учитываются затраты в разрезе калькуляционных статей с целью исчисления себестоимости продукции, контроля за целесообразным расходованием средств, определения экономической эффективности производства.

В организациях перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, объектами калькуляции являются отдельные виды вырабатываемых изделий. Если производится разнообразный и сложный ассортимент продукции, составляют калькуляции себестоимости важнейших видов продукции, занимающих наибольший удельный вес в общем выпуске продукции. По всем другим видам продукции составляют калькуляции по укрупненным группам изделий.

Объекты калькуляции связаны с объектами учета затрат: учтенные затраты могут быть отнесены только лишь на соответствующие объекты калькуляции. Если не представляется возможным отнести затраты прямо на определенный вид продукции (в многоассортиментных производствах), то они распределяются пропорционально установленным базам.

В зависимости от вида продукции, работ и услуг калькуляционными единицами являются: килограмм, центнер, тонна, штука (1000 штук), кубический метр, тонно-километр, рабочий день, киловатт-час, 1000 условных банок консервов и другие.

Номенклатура объектов учета затрат, объектов калькуляции и калькуляционных единиц единая для всех субъектов хозяйствования отрасли и обычно применяться в планировании, учете, калькулировании и отчетности. Это необходимое условие для обеспечения сопоставимости показателей различных организаций и получения сводной информации о себестоимости [ ].

Метод калькуляции - это совокупность способов и приемов, используемых для исчисления себестоимости конкретного вида продукции (всей и единицы). Одним из приемов, используемых при калькулировании себестоимости продукции, является разграничение затрат между смежными периодами, т.е. исчисление суммы затрат, относящихся на готовую продукцию отчетного периода и на незавершенное производство, которое переходит на следующий отчетный период. Себестоимость произведенной продукции исчисляется как алгебраическая сумма производственных затрат и изменения стоимости незавершенного производства за отчетный период. Это можно выразить следующей формулой:

Зфоп = 3 оп + (НПн - НПК), (1)

где Зф0п - фактические затраты, приходящиеся на продукцию отчетного периода, т.е. затраты по отдельному объекту ихучета, подлежащие включению в себестоимость произведенном продукции; 30П- сумма произведенных затрат за отчетный период; НПн - стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода; НПК - стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода.

Как видно из приведенной формулы, очень важно правильно определить стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода: завышение ее приводит к уменьшению затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), необоснованное снижение - к увеличению затрат.

В организациях агропромышленного комплекса, перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, в качестве незавершенного производства рассматривается продукция, не прошедшая всех стадий технологического процесса и не принятая техническим контролем.

Наличие и величина остатков незавершенного производства устанавливается ежемесячно путем проведения их инвентаризации. Оценивают их по сумме прямых затрат, нормативной или планово-расчетной стоимости (в соответствии с отраслевыми рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции).

Калькуляция себестоимости продукции проводится в два приема. Сначала исчисляется себестоимость всего объема отдельных видов продукции (объекта калькуляции), а потом себестоимость калькуляционной единицы. Поэтому не менее важным этапом калькулирования себестоимости продукции является разграничение затрат по объектам калькуляции. Оно может производиться следующими способами: прямым расчетом, исключением затрат, коэффициентным, распределения затрат пропорционально обоснованной базе, суммирования затрат и комбинированным.

Способ прямого расчета применяется если совпадает объект учета затрат с объектом калькуляции. В этом случае себестоимость конкретного вида продукции определяется суммой затрат, учтенной по соответствующему объекту (он же объект калькуляции), а себестоимость калькуляционной единицы продукции исчисляется делением суммы затрат по объекту их учета на количество единиц произведенной продукции или выполненных работ, оказанных услуг.

Сущность способа исключения затрат состоит в том, что из общей суммы затрат на производство, учтенных по соответствующему объекту, вычитается стоимость побочной продукции. Полученная разность представляет собой себестоимость основной (сопряженной) продукции.

В перерабатывающих организациях организациях агропромышленного комплекса из затрат на сырье и материалы исключается стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, топлива, образующиеся в процессе производства, которые полностью или частично утратили свойства исходного ресурса и не могут быть применены по прямому назначению. Они оцениваются по цене возможного использования, которая, как правило, ниже цены исходного материального ресурса. При реализации их другим организациям допустима полная цена соответствующего сырья и материалов.

Способ коэффициентов применяется в тех случаях, когда затраты, учтенные по одному объекту, нужно распределить между несколькими видами продукции. Полученная из производства продукция переводится по установленным соответствующими ведомствами коэффициентам в условную. Определяется и удельный вес каждого ее вида в общем количестве условной продукции. В дальнейшем процесс распределения затрат сводится к умножению общей суммы затрат по соответствующему объекту на удельный вес каждого конкретного вида продукции.

Разновидностью коэффициентного способа можно рассматривать распределение затрат по установленным соотношениям (в процентах) между составными частями сопряженной продукции (молочное скотоводство). Однако следует подчеркнуть, что в данном случае затраты относятся на каждый вид продукции по установленному проценту независимо от количества полученной продукции.

Способ распределения затрат пропорционально экономической обоснованной базе применяется при необходимости распределения затрат между несколькими видами продукции, на которые не установлены коэффициенты. В качестве такой базы используется стоимость продукции, исчисленная по ценам реализации, кормовые единицы, содержащиеся в произведенной продукции, переменные затраты на изготовление каждого вида продукции и другие показатели.

Способ суммирования затрат основывается на информации, полученной в результате применения в организациях попеределъного метода учета затрат. Себестоимость конкретного вида продукции исчисляется путем суммирования затрат учтенных по всем переделам, связанным с ее изготовлением.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции применяется комбинированный способ разграничения затрат, при котором задействованы в расчете несколько приемов.

Фактическая себестоимость продукции, работ, услуг исчисляется после завершения производственного цикла, когда будут учтены все затраты на производство продукции и выполнение работ и полностью оприходована продукция, учтены работы, с выполнением которых связаны указанные услуги. Это является общим правилом при калькуляции себестоимости продукции, работ и услуг.

В отраслях агропромышленного комплекса (плодо-овощеконсервные, молокоперерабатывающие, мясоперерабатывающие и другие организации) фактическая себестоимость произведенной продукции калькулируется ежемесячно.

Одной из основных предпосылок научно обоснованной калькуляции себестоимости продукции, работ и услуг является проведение ряда подготовительных работ до составления отчетных калькуляций, которые должны обеспечить формирование реальных затрат по всем объектам учета.

Первый этап: разграничение затрат между смежными отчетными периодами. Для этого следует уточнить реальность созданных резервов предстоящих расходов, полноту включения в состав затрат отчетного периода расходов будущих периодов, проверить правильность разграничения затрат, включаемых в себестоимость продукции отчетного периода, и переходящих на следующие отчетные периоды в качестве незавершенного производства. Такое уточнение осуществляется путем инвентаризации и проверки обоснованности созданных резервов, расходов будущих периодов и стоимости незавершенного производства.

Второй этап: калькуляция себестоимости работ и услуг вспомогательных производств за год или за декабрь. При отнесении услуг вспомогательных производств в течение года по нормативно-прогнозной себестоимости - калькуляция фактической себестоимости производится в конце года. При ежемесячном исчислении себестоимости работ и услуг вспомогательных производств калькуляционная работа сводится к распределению и списанию их на соответствующие объекты за последний месяц.

Третий этап: распределяются по объектам учета затрат расходы по содержанию и эксплуатации транспортных средств.

Четвертый этап: общепроизводственных (общеотраслевых) и общехозяйственных расходов.

Пятый этап: калькуляция себестоимости продукции промышленных производств, перерабатывающих продукцию растениеводства и животноводства (мельниц, засолочных пунктов, изготовления соков и т.д.).

Таким образом, фактическая себестоимость продукции подсобных промышленных производств калькулируется после завершения работ, связанных с калькуляцией себестоимости продукции растениеводства и животноводства. Объясняется это тем, что промышленные производства заняты, как правило, переработкой сельскохозяйственной продукции собственного производства. В себестоимость продукции промышленного производства сельскохозяйственное сырье включается по фактической себестоимости. Это последний этап калькуляционной работы, после которого подлежит закрыть счет 90 «Реализация», составить баланс на 1 января следующего за отчетным года и заполнить таблицы годового отчета за отчетный год, в том числе и таблицы отчетных калькуляций себестоимости продукции.

1.3 Роль, задачи ревизии и анализа в повышении эффективности производства в условиях рыночных отношений

В современных условиях хозяйствования я организация стремится быть рентабельной это требует систематического контроля издержек производства. Для контроля издержек нужна информация о затратах по местам их возникновения, по видам продукции, по организации в целом. Такие данные можно получить лишь при наличии технически обоснованных норм затрат на производство, организации контроля за качеством продукции, разработке номенклатуры статей затрат для учета расходов на производство, определении методов распределения косвенных расходов по видам выпускаемой продукции, а также между готовой продукцией и незавершенным производством.

Только предварительное решение названных вопросов позволяет организовать обоснованный учет затрат на производство и выявлять реальный финансовый результат работы предприятия.

Величина прибыли в организации во многом зависит от уровня издержек на производство. Для обеспечения единых принципов формирования учетно-экономической информации о производственных расходах государством установлен общий порядок контроля определения затрат, включаемых в себестоимость продукции, группировки, отражения в учете затрат на производство на предприятиях, объединениях, организациях и учреждениях Республики Беларусь независимо от вида их деятельности, форм собственности и ведомственной подчиненности.

Ревизия затрат основного производства это метод контроля (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности организации.

Задачи ревизии затрат на производство – установить законность, достоверность, экономическую целесообразность совершенных операций по составу затрат включаемых в себестоимость продукции, и их распределения.

Основными задачами ревизии себестоимости товарной продукции являются:

- проверка правильности включения в себестоимость продукции отдельных видов затрат;

- проверка достоверности отчетных данных о фактической себестоимости всей товарной продукции и об объеме товарной продукции в отпускных ценах предприятий;

- оценка выполнения планового задания по себестоимости товар ной продукции (работ, услуг)

- установление причин отклонений от плана (при превышении плановых затрат и виновных в этом должностных лиц);

- выявление резервов снижения себестоимости продукции и разработка мероприятий по устранению причин, вызвавших удорожание продукции, и мобилизации вскрытых резервов снижения себестоимости товарной продукции.

При правильной организации учета калькулирование себестоимости позволяет определить влияние всех факторов как экономического, так и технического характера на формирование себестоимости продукции и служит средством осуществления сравнительного анализа уровня и структуры себестоимости одинаковой продукции на разных предприятиях.

При помощи калькулирования затраты предприятия сопоставляются с доходами и определяется уровень рентабельности производства в целом по предприятию, а также по его структурным подразделениям, видам выпускаемой продукции и по отдельным отраслям.

Калькулирование способствует поиску резервов повышения эффективности производства продукции, усилению контроля за соблюдением норм затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов, выявлению непроизводительных и экономически нецелесообразных расходов, усилению ответственности руководителей всех уровней за деятельность их структурного подразделения и предприятия в целом.

При этом важно выбрать такой метод калькулирования себестоимости продукции, который бы наиболее соответствовал каждому конкретному предприятию, т. е. с одной стороны, позволял бы учесть все затраты в полном объёме, а с другой – обеспечить минимальную трудоёмкость процесса.

Данные бухгалтерского учёта и результаты калькулирования себестоимости являются исходной информацией для проведения анализа. Основные задачи анализа затрат на производство продукции представлены на рисунке 1.6.

Анализ себестоимости продукции позволяет понять цели планирования, служит основой для принятия краткосрочных и долгосрочных управленческих решений.

Задачи анализа затрат на производство продукции

Характеристика источников информации, используемых для анализа

Изучение динамики роста (снижения) себестоимости проданных товаров, продукции, работ и услуг по прямым переменным затратам, себестоимости продаж, себестоимости произведенной продукции, их удельного веса в выручке от реализации

Проведение расчета структуры затрат на производство по элементам

Определение и количественное соизмерение затрат по элементам на 1 рубль произведенной и на 1 рубль реализованной продукции, их абсолютное измерение и темпы снижения (роста)

Изучение формирования себестоимости по статьям затрат

Обоснование и количественное соизмерение факторов изменения себестоимости произведенной продукции по статьям затрат

Изучение динамики выручки (нетто) на 1 рубль себестоимости произведенной и реализованной продукции

Рисунок 1.6 – Задачи анализа затрат на производство продукции

Из всего вышесказанного можно сделать вывод, что принимаемые управленческие решения должны основываться на достоверной, полной и текущей информации, получаемой в процессе учёта, её анализе и выявлении всех факторов, оказывающих влияние на показатели деятельности предприятия, с учетом предвидения их возможных последствий.

2. Критический анализ литературных источников по вопросам ревизии и анализа затрат

В настоящее время вопросам методики проведения ревизии и анализа затрат на производство продукции уделяется много внимания. В условиях рыночных отношений успешное развитие этой отрасли требует коренного улучшения управления производством на основе использования экономических методов хозяйствования. Управление производственной организацией осуществляется на основе полученной информации, основную часть которой представляет бухгалтерский учет. Достоверная экономическая информация помогает принимать ответственные и эффективные управленческие решения, способные влиять на будущее положение организации, на материальное благосостояние его собственников, руководителей и работников, а также величину поступления средств в государственный бюджет. Данные бухгалтерского учета должны содержать информацию для изыскания резервов снижения себестоимости строительно-монтажных работ в части рационального использования материальных, трудовых и денежных ресурсов.

Немчинов В.С. в своей статье [ ] указывал, что «именно структура себестоимости по элементам затрат позволяет провести необходимый экономический анализ издержек производства как по отдельным продуктам труда, так и по отраслям производства и выявить, например, материалоёмкие, энергоемкие, топливоемкие и трудоемкие производства». Эта проблема является актуальной и для промышленноти когда оно развивается по пути интенсификации и индустриализации. Исходя из указанных положений, критического рассмотрения экономической литературы, а также принципов формирования затрат в хозяйствах республики в условиях максимальной экономии расходов Е.В. Васильева сделал вывод [ ], что издержки производства следует классифицировать по пяти признакам: по экономическим элементам, калькуляционным статьям, характеру участия в процессе производства, способу распределения и включения в себестоимость продукции, характеру зависимости от объема производства. Кроме того, Е.В. Васильева обосновывает необходимость уточнения группировки по калькуляционным статьям затрат.

Научно обоснованный выбор объектов учета является важнейший предпосылкой организации действенного учета затрат на производство и должен отвечать требованиям внутрихозяйственного расчета. Исходя из этого, считает И.В. Ткач [ ], объектами учета являются технологические процессы стадии кругооборота средств организация и структурные подразделения, осуществляющие эти технологические процессы.

Большое внимание в экономической литературе последних лет уделяется группировке затрат в системе бухгалтерского учета на постоянные и переменные. Без такого деления, по мнению Савицкой Г.В. [ ], невозможно эффективно управлять процессом формирования затрат и финансовых результатов, определять безубыточный объем продаж, критический уровень постоянных затрат, критический уровень цены, предельный доход и предельные издержки и многие другие показатели, необходимые в управленческой деятельности.

Курьян Е.В. отмечает для обеспечения выживаемости любой организации в современных условиях хозяйствования управленческому персоналу необходимо уметь реально оценивать финансовое состояние как своей организации, так и ее конкурентов. В рыночной экономике целевой функцией любого субъекта хозяйствования является максимизация прибыли, поэтому особое значение приобретает эффективное управление затратами как основной фактор ее увеличения. Одной из важнейших функций оперативного управления является анализ.

В условиях рыночных отношений прибыль, убыток являются важнейшим критерием финансово-хозяйственной деятельности организации, показателем эффективности управления и качества работы. Поэтому особую значимость приобретает как внешний, так и внутренний контроль за сохранностью собственности организации.

Изучение международных стандартов по аудиту и отечественного опыта хозяйственных взаимоотношений позволяет сделать вывод о том, что различных пользователей бухгалтерской отчетности в большей степени интересуют показатели финансовых результатов и финансового состояния организации.

В.А. Хмельницкий отмечает что по существу контроль – один из главных механизмов регулирования отношений между обществом и личностью, обществом и государством, государством и специальными институтами. Он занимает важное место в стабильности общества, воспроизводстве господствующего типа специальных отношений и социальных структур [ ].

Л.Н. Овсянников, [ ] отмечает что финансовый контроль должен осуществляться постоянно и целенаправленно всеми ветвями власти. При этом недопустимо преувеличивать роль одних органов в ущерб другим. Должны быть мобилизованы и использованы возможности всех существующих контрольных органов.

Нерационально тратить время и силы на дискуссии о преимуществах одного вида контроля над другим (например, внешнего над внутренним). Без использования возможностей внутреннего контроля трудно создать реальные преграды расходованию государственных средств не по назначению.

В последнее время все больше внимания уделяется решению проблемы снижения уровня «теневой» экономики. Поэтому средства по снижению ее масштабов должны носить комплексный характер. Одним из таких средств является государственный финансовый контроль. Первоочередными его объектами должны быть нецелевое использование бюджетных средств, нерыночный сектор экономики, коррумпированность бюрократического аппарата.

Одна из основных причин существующих негативных явлений состоит в том, что правовая база государственного финансового контроля остается неадекватной экономической реальности и государственному устройству страны.

Наличие неурегулированных правовых проблем мешает обоснованно решать, практические задачи органов контроля. Государственный финансовый контроль станет реальным средством защиты экономической безопасности в кредитно-финансовой сфере только тогда, когда будет упорядочен и систематизирован.

Таким образом, следует отметить, что организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом.

Пупко Г.М. отмечает контроль не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем [ ].

Подводя итого вышесказанному, можно отметить, что понятия расходы, затраты, издержки и себестоимость отражают ресурсы, которые затрачивает предприятие на производство продукции, но расходы представляют собой затраты для определённой цели, затраты используются в качестве синонима издержек, издержки – израсходованная на что-либо сумма, затраты, а себестоимость – это совокупность затрат предприятия на производство продукции. Необходимо четко знать, какие затраты включаются в себестоимость продукции, так как от правильно скалькулированной себестоимости зависит в конечном итоге финансовый результат от хозяйственной деятельности предприятия, а именно прибыль или убыток. Неправильное отнесение затрат на себестоимость продукции (работ, услуг) приводит к тому, что на предприятие возлагаются штрафные санкции и это не только наносит материальный ущерб, но и подрывает авторитет организации.

Таким образом, краткий обзор литературных источников показывает, что в учете затрат, в методике учета затрат на производство продукции существует много проблемных вопросов, требующих более глубокого исследования.

3. Краткая экономическая характеристика частного производственного унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты»

Частное производственное торговое унитарное предприятие «Мозырские молочные продукты» зарегистрировано в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей за № 490419919 на основании решения № 647 от сентября июня 2005 года Гомельского исполнительного комитета.

Учредителями унитарного предприятия являются физические лица Республики Беларусь. Имущество унитарного предприятия составляют основные фонды и оборотные средства, а так же иные ценности, закрепленные за ним, стоимость которых отражается в его балансе.

Основной целью унитарного предприятия является осуществление хозяйственной деятельности для получения прибыли. В соответствии с Уставом унитарного предприятия осуществляет виды деятельности предусмотренные Общегосударственным классификатором видов экономической деятельности – 15511 переработка молока (кроме консервирования) и производство сыров; 15520 - производство мороженого, 15880 - производство детского питания и диетических пищевых продуктов; 51330 - оптовая торговля молоком и молочными продуктами, яйцом, пищевыми маслами и жирами; 52270 - розничная торговля молоком и молочными продуктами, яйцом. пищевыми маслами и жирами; 60240 - деятельность автомобильного грузового транспорта; 52110 - розничная торговля в неспециализированных магазинах, преимущественно напитками и табачными изделиями.

Руководство и управление текущей деятельностью унитарного предприятия осуществляется директором, назначаемым общим собранием учредителей Общества. Ключевыми лицами организации являются: директор (высшее образование); главный бухгалтер (высшее образование).

На основании данных бухгалтерской отчетности проанализируем показатели деятельности унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» (Приложение 1,2,3) за отчетный период (таблица 3.1).

Таблица 3.1 - Показатели хозяйственной деятельности унитарного предприятие «Мозырские молочные продукты» за 2006-2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Отклонение (+.-) 2008г от | | Темпы роста  (снижения),  % 2008г. от | |
| 2006 | 2007 | 2008 |
| 2006 г | 2007 г | 2006 г | 2007 г |
| 1. Объём произведенной продукции: |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.1. В действующих ценах, млн.р. | 26929 | 34712 | 51335 | 24406 | 16623 | 190,63 | 147,89 |
| 1.2. В сопоставимых ценах, млн. р. | 26929 | 31104 | 46583 | 19654 | 15480 | 172,99 | 149,77 |
| 2. Выручка от реализации продукции (работ, услуг): |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.1. В действующих ценах, млн. р. | 28716 | 37293 | 53240 | 24524 | 15947 | 185,40 | 142,76 |
| 2.2. В сопоставимых ценах, млн. р. | 28716 | 33417 | 48312 | 19596 | 14895 | 168,24 | 144,58 |
| 3. Себестоимость реализации продукции (работ, услуг): |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.1. Сумма, млн. р. | 29807 | 36242 | 56097 | 26290 | 19855 | 188,20 | 154,78 |
| 3.2. Затраты на 1 рубль реализованной продукции, р. (стр. 3.1: стр. 2.1) | 1,038 | 0,972 | 1,054 | 0,02 | 0,08 | 101,51 | 108,42 |
| 4. Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг): |  |  |  |  |  |  |  |
| 4.1. Сумма, млн. р. | -1091 | 1051 | -2857 | -1766 | -3908 | 261,87 | -271,84 |
| 4.2. В процентах к выручке от реализации продукции (стр. 4.1: стр. 2.1 • 100) | 0,17 | 0,20 | 4,88 | 4,71 | 4,68 | 2870,59 | 2440 |
| 5. Прибыль (убыток) за отчетный период, млн. р. | -1380 | 802 | -3379 | -1999 | -4181 | 244,86 | -421,32 |
| 6. Среднегодовая стоимость основных производственных фондов, млн. р. (стр.010 ф. 5) | 19550 | 23096 | 24843 | 5294 | 1747 | 127,08 | 107,56 |
| 7. Фондоотдача (стр. 2.1: стр. 6), р. | 1,5 | 1,6 | 2,1 | 0,67 | 0,53 | 145,90 | 132,72 |
| 8. Среднесписочная численность работников, чел. | 385 | 393 | 418 | 33,00 | 25,00 | 108,57 | 106,36 |
| 9. Производительность труда в сопоставимых ценах (стр. 2.2: стр. 8), млн. р. | 74,6 | 85,0 | 115,6 | 40,99 | 30,55 | 154,96 | 135,93 |
| 10. Средняя заработная плата на 1 работника, р. | 365 | 405 | 435 | 70,00 | 30,00 | 119,18 | 107,41 |

Как показывают данные таблицы 3.1 в 2008 году по сравнению с 2006 годом темп объема производства опережает темп роста выручки от реализации продукции в сопоставимых ценах на 4,75% (172,99-168,24). В 2008 году по сравнению с 2007 годом темп объема производства опережает темп роста выручки от реализации продукции в сопоставимых ценах на 5,19% (149,77-144,58). Организация сработала с убытком от реализации продукции в 2006 году который составил 1091 млн.р.

В 2007 году реализация продукции принесла прибыли унитарному предприятию на сумму 1051 млн. р. что произошло вследствие снижения показателя затрат на 1 рубль реализованной продукции с 1,038 р. до 0,972 р. (на 1,51%). В 2008 г. ситуация изменилась убыток от реализации составил 2857 млн.р. что произошло вследствие увеличения показателя затрат на 1 рубль реализованной продукции с 0,972 р. до 1,054 р. (на 8,42%). Унитарное предприятие «Мозырские молочные продукты» в 2006г. получила убыток в суме 1380 млн.р. В 2007 г. была получена прибыль в сумме 802 млн.р. которая была полностью использована на уплату налогов, сборов и других платежей из прибыли. В 2008 г. был получен убыток за отечный период в сумме 3379 млн.р. причиной этому послужила увеличение себестоимости на 19855 млн.р. или на 54,78%.

Позитивным фактом деятельности организации за 2008г по сравнению с 2006/2007 гг. является повышение фондоотдачи основных средств на 45,9% и 32,72% соответственно. Производительность увеличилась в 2008г. по сравнению с 2006 г. и 2007 г на 54,96%, и 35,93% соответственно. Среднемесячная заработная плата увеличилась в 2008г. по сравнению с 2006г. и 2007г на 19,18%, и 7,41% соответственно.

Для оценки динамики, состава и структуры активов организации на основании информации бухгалтерского баланса формы 1 за 2008 год составим таблицу 3.2.

Таблица 2.2 - Данные о составе, структуре и динамике активов Унитарное предприятие «Мозырские молочные продукты» за 2006-2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | | Годы | | | | | | | | | | | Отклонение (+.-)  2008г от | | | |
| 2006 | | | 2007 | | | | 2008 | | | |
| сумма, млн. р. | | удельный вес, % | сумма, млн. р. | | удельный вес, % | | сумма, млн. р. | | удельный вес, % | | 2006г | | 2005г | |
| 1.Внеоборотные активы (стр.190 ф.1) | | 14038 | | 73,2 | 15053 | | 72,6 | | 14969 | | 58,1 | | 931 | | -84 | |
| 2. Оборотные активы (стр.290 ф.1) | | 5147 | | 26,8 | 5673 | | 27,4 | | 10785 | | 41,9 | | 5638 | | 5112 | |
| В том числе | |  | |  |  | |  | |  | |  | | 0 | | 0 | |
| 2.1. Запасы и затраты (стр.210 ф.1) | | 1564 | | 8,2 | 1866 | | 9,0 | | 2726 | | 10,6 | | 1162 | | 860 | |
| 2.2. Налоги по приобретенным активам (стр.220 ф.1) | | 1071 | | 5,6 | 841 | | 4,1 | | 1749 | | 6,8 | | 678 | | 908 | |
| 2.3. Дебиторская задолженность (стр. 230 ф. 1 + стр. 240 ф. 1) | 2241 | | 11,7 | | | 2760 | | 13,3 | | 5480 | | 21,3 | | 3239 | | 2720 |
| 2.4. Денежные средства (стр. 260 ф.1) | 229 | | 1,2 | | | 148 | | 3,0 | | 791 | | 3,1 | | 562 | | 643 |
| 2.5. Финансовые вложения (стр.270 ф.1) | 25 | | 0 | | | 35 | | 0 | | 25 | | 0 | | 0 | | -10 |
| 2.6.Прочие оборотные активы (стр.280 ф.1) | 17 | | 0,1 | | | 23 | | 0,1 | | 14 | | 0,1 | | -3 | | -9 |
| Итого активов (стр.300 ф.1) | 19185 | | 100 | | | 20726 | | 100 | | 25754 | | 100 | | 6569 | | 5028 |

Данные таблицы 3.2 показывают на увеличение в абсолютной сумме валюты бухгалтерского баланса за 2008 г. по сравнению с 2006/2007гг. на 6569 млн. р., и 5028 млн.р. или на 34,2% и 24,3% соответственно, что свидетельствует о развитии организацией хозяйственного оборота, что в дальнейшем повлияет на повышение ее платежеспособности. В 2008 году по сравнению с 2006 годом тем изменения оборотных активов на 102,9 п.п. (209,5 – 106,6) опережает темп изменения внеоборотных активов. В 2008 году по сравнению с 2007 годом тем изменения оборотных активов на 90,7 п.п. (190,1 – 99,4) опережает темп изменения внеоборотных активов.

Рост внеоборотных активов в 2008г по сравнению с 2006г. на 931 млн. р., или на 6,6%, скорее всего, был вызван приобретением основных средств, расширением материально-технической базы организации, переоценкой основных средств и др. А по сравнению с 2007 г. снижение стоимости основных средств вызвано их выбытием. Прирост стоимости оборотных активов был вызван увеличением остатков денежных средств вследствие неэффективного их использования и своевременного поступления выручки от реализации продукции (работ, услуг). В качестве одного из отрицательных моментов в деятельности унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» следует отметить увеличение дебиторской задолженности в 2008г. по сравнению с 2007/2008гг. 3239 млн.р. и 2720 млн.р. или на 144,5% и 98,6% соответственно. Увеличение доли дебиторской задолженности в общей структуре оборотных активов организации свидетельствует о не рациональной кредитной политике унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» по отношению к покупателям.

Важнейшим направлением анализа финансовой устойчивости организации является изучение источников формирования ее имущества.

В ходе анализа источников финансирования вначале изучается их состав, структура и динамика посредством проведения горизонтального и вертикального анализа пассива бухгалтерского баланса формы 1. Результаты анализа состава, структуры и динамики источников финансирования активов представлены в таблице 3.3.

Таблица 3.3 - Данные о составе, структуре и динамике источников финансирования активов Унитарное предприятие «Мозырские молочные продукты» за 2006-2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | | | | Отклонение (+.-),  2008г от | |
| 2006 | | 2007 | | 2008 | |
| сумма, млн. р. | удельный вес, % | сумма, млн. р. | удельный вес, % | сумма, млн. р. | удельный вес, % | 2006г. | 2007г. |
| 1.Капитал и резервы (стр. 490 ф.1) | 6802 | 35,5 | 8132 | 39,2 | 4528 | 17,6 | -2274 | -3604 |
| 2. Долгосрочные кредиты и займы (стр.590 ф. 1) | 2117 | 11,0 | 1214 | 5,9 | 3156 | 12,3 | 1039 | 1942 |
| 3. Краткосрочные обязательства | 10266 | 53,5 | 11380 | 54,9 | 18070 | 70,2 | 7804 | 6690 |
| В том числе |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.1. Краткосрочные кредиты и займы (стр.610 ф.1) | 7534 | 39 | 8058 | 39 | 15510 |  | 7976 | 7452 |
| 3.2.Кредиторская задолженность (стр.620 ф. 1+ стр. 630 ф.1) | 2729 | 14,2 | 3317 | 16,0 | 2560 | 9,9 | -169 | -757 |
| 3.3. Резервы предстоящих расходов (стр. 640 ф.1) | 3 | 0 | 5 | 0 | 0 | 0 | -3 | -5 |

Данные таблицы 3.3 показывают на неблагоприятное соотношение темпов изменения собственных источников финансирования с заемными и привлеченными источниками финансирования. Задолженность по заемным и привлеченным средствам общества растет более быстрыми темпами, следовательно, снижается финансовая независимость организации от внешних источников финансирования. Темп изменения заемных и привлеченных средств в 2008г по сравнению с 2006г. опережает темп изменения собственных источников финансирования на 82,5% (149,1 – 66,6), по сравнению с 2007 г. на 204,7% (260,0-55,7).

Таким образом на конец 2008 года в структуре источников формирования активов унитарного предприятие «Мозырские молочные продукты» преобладают заемные и привлеченные средства – 70,1%. Прирост остатков задолженностей перед банком в 2008г. по сравнению с 2006 г. на 7976 млн. р., или на 105,9%, по сравнению с 2007 г. на 7452 млн.р. или на 95,5%, с одной стороны ведет к переизбытку денежных ресурсов, а с другой увеличивает расходы по оплате процентов за кредит и уменьшает прибыль. Прирост кредиторской задолженности на 1244 млн. р., или на 32,5% с одной стороны можно оценить как положительную тенденцию, т.к. кредиторская задолженность - это бесплатный внешний источник финансирования, а с другой - как признак снижения платежеспособности организации, нехватки денежных средств для своевременного удовлетворения платежей. Это ведет за собой большие штрафные санкции, снижает прибыль, ухудшает репутацию унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» перед уже существующими и потенциальными партнерами.

Важнейшими критериями финансового состояния организации является ее платёжеспособность и ликвидность, представлены в таблице 3.4.

Таблица 3.4 - Данные о динамике показателей ликвидности и платежеспособности унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» за 2006-2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Отклонение  (+.-), 2008г от | |
| 2006 | 2007 | 2008 |
| 2006г. | 2007г. |
| 1. Оборотные активы, млн. р. (стр. 290 ф.1) | 5147 | 5673 | 10785 | 5638 | 5112 |
| 2. Денежные средства, млн. р. (стр. 260 ф.1) | 229 | 148 | 791 | 562 | 643 |
| 3. Финансовые вложения (стр. 270 формы 1) | 0 | 35 | 25 | 25 | -10 |
| 4. Краткосрочная дебиторская задолженность, млн. р. | 2241 | 2760 | 5480 | 3239 | 2720 |
| 5. Расходы будущих периодов, млн.р. (стр. 218 формы 1) | 43 | 21 | 43 | 0 | 22 |
| 6. Краткосрочные обязательства, млн. р. (стр.690 ф.1-стр.510 ф.1 -стр.640 ф.1) | 10269 | 10161 | 15059 | 4790 | 4898 |
| 7. Просроченные обязательства, млн. р. (раздел 6 ф.5 и раздел 7 ф.5) | 312 | 315 | 198 | -114 | -117 |
| 8.Показатели ликвидности и платежеспособности |  |  |  |  |  |
| 8.1 Показатели абсолютной ликвидности [(стр..2+стр.3): стр.6] | 0,02 | 0,02 | 0,05 | 0,03 | 0,04 |
| 8.2 Коэффициент промежуточной ликвидности [(стр.2+стр.3+стр.4): стр. 6] | 0,24 | 0,29 | 0,42 | 0,18 | 0,13 |
| 8.3 Коэффициент текущей ликвидности [(стр. 1-стр.5):стр.6 ] | 0,01 | 0,03 | 0,02 | - | -0,01 |
| 8.4.Коэффициент покрытия  просроченных обязательств  денежными средствами (стр.2: стр.7) | 0,734 | 0,470 | 3,995 | 3,26 | 3,53 |

Как показывают расчеты таблицы 3.4, показатели ликвидности унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» свидетельствуют ухудшении его финансового состояния. В организации существенные суммы денежных средств, поэтому коэффициент абсолютной ликвидности значительно ниже рекомендуемого значения (0,2). В 2008 году по сравнению с 2006/2007 гг. он увеличился на 0,03 и 004 пункта и на 1 января 2009 года составил 0,05.

Если сравнить данный показатель с рекомендуемым значением 0,2, то можно увидеть, что он ниже его на 0,195. Следовательно, активы унитарного предприятия не располагает тем необходимым минимумом средств, который позволил бы своевременно погашать краткосрочные платежи денежными средствами. Коэффициент промежуточной ликвидности в 2008г. по сравнению с 2006/2007гг. увеличился на 0,18 и 0,13 пункта соответственно. Текущая ликвидность значительно ниже рекомендуемого значения (1,7) и оценивается как низкая. Снижение текущей ликвидности говорит о снижении границы безопасности унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» при возникновении непредвиденных обстоятельств. Таким образом, организацию можно признать не платежеспособной и не ликвидной.

В ходе изучения финансового состояния важное внимание уделяется изучению её финансовой независимости, т.е. степени защищенности интересов кредиторов и инвесторов, имеющих вложения в организацию. Гарантом такой защиты выступают собственные источники финансирования, которые являются основой и обеспечением для привлечения средств организации изучены в таблице 3.5.

Данные таблицы 3.5 показывают следующее: уменьшение коэффициента финансовой независимости в 2008г. по сравнению с 2006/2007гг. на 0,2 свидетельствует о снижении финансовой самостоятельности организации. Данные изменения были вызваны увеличение доли заемных средств в общей структуре средств организации.

Так, если на начало 2008 года доля заемных и привлеченных источников финансирования в структуре пассива баланса унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» составляла 60,7%, то к концу года он увеличился до 82,4%.

Таблица 3.5 - Данные о показателях финансовой независимости унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» за 2006-2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | | | Отклонение (+.-), 2008г от | | | | Темпы роста (снижения), %  2008г. от | | | | |
| 2006 | 200 | | 2008 | |
| 2006г. | | 2007г. | | 2006г | | | 2005г | |
| 1. Валюта баланса, млн. р. (стр. 300 формы 1 или стр. 600 формы 1) | 19185 | 20726 | | 25754 | | 6569 | | 5028 | | 134,2 | | | 124,3 | |
| 2. Собственные источники финансирования, млн. р. (стр. 490 формы 1 + стр. 640 формы 1) | 6799 | 8127 | | 4528 | | -2271 | | -3599 | | 66,6 | | | 55,7 | |
| 3. Заемные и привлеченные источники финансирования, млн. р. (стр. стр.510 + 690 формы 1 - стр. 640 формы 1) | 12380 | 12589 | | 21226 | | 8846 | | 8637 | | 171,5 | | | 168,6 | |
| 4. Собственные оборотные средства, млн. р. (стр. 490 формы 1 + стр. 640 формы 1 -стр. 190 формы 1) | | | -7233 | | -6916 | | -10441 | | -3208 | | -3525 | 144,4 | | 151,0 |
| 5. Просроченные обязательства, млн. р. (раздел 6 и раздел 7 формы 5) | | | 312 | | 315 | | 198 | | -114 | | -117 | 63,5 | | 62,9 |
| 6. Оборотные активы, млн. р. (стр. 290 формы 1) | | | 5147 | | 5673 | | 10785 | | 5638 | | 5112 | 209,5 | | 190,1 |
| 7. Показатели финансовой независимости: | | |  | |  | |  | |  | |  |  | |  |
| 7.1. Коэффициент финансовой независимости (стр.2: стр. 1) | | | 0,35 | | 0,39 | | 0,18 | | -0,2 | | -0,2 |  | |  |
| 7.2. Коэффициент обеспеченности финансовых обязательств активами (стр. 3: стр. 1) | | | 0,65 | | 0,61 | | 0,82 | | - | | - | - | | - |
| 7.3. Коэффициент финансового левериджа (стр. 3: стр. 2) | | | 1,82 | | 1,55 | | 4,69 | | 2,9 | | 3,1 | - | | - |
| 7.4. Коэффициент маневренности собственных средств (стр. 4: стр. 2) | | | -1,06 | | -0,85 | | -2,31 | | -1,2 | | -1,5 | - | | - |
| 7.5. Коэффициент обеспеченности собственными средствами  (ними (стр. 4: стр. 6) | | | -1,41 | | -1,22 | | -0,97 | | 0,4 | | 0,3 | - | | - |
| 7.6. Коэффициент обеспеченности просроченных обязательств активами (стр. 5: стр. 1) | | | 0,02 | | 0,02 | | 0,01 | | -0,01 | | -0,01 | - | | - |

Это произошло по причине опережения темпом прироста суммы заемных и привлеченных средств по сравнению с увеличением стоимости активов организации в 2008г по сравнению с 2006г. на 37,3% (171,5- 134,2), а по сравнению с 2007 г. на 44% (168,6 -124,3). Также следует отметить неблагоприятное значение коэффициента обеспеченности финансовых обязательств активами, т.к. и на начало и на конец 2008 года его значение превышает рекомендуемое значение (0,85). Увеличение коэффициента соотношения заемных и собственных средств или коэффициента финансового левериджа подтверждает снижение платежеспособности рассматриваемой организации. Коэффициент маневренности и коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами для данной организации рассчитать невозможно, т.к. активы унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» сформированы исключительно за счет заемных и привлеченных средств. Таким образом, финансовая независимость Унитарное предприятие «Мозырские молочные продукты» в 2008 году по сравнению с прошлым годом снизилась.

Деловая активность организации проявляется в положительной динамике её активов, выручки и прибыли. Показатели деловой активности рассчитаны в таблице 3.6.

Таблица 3.6 - Данные о динамике показателей деловой активности унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» за 2006-2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Отклонение (+.-), 2008г от | | Темпы роста  (снижения),  % 2008г. от | |
| 2006 | 2007 | 2008 |
| 2006г. | 2007г. | 2006г | 2006г |
| 1. Средняя стоимость оборотных активов, млн. р. (среднее значение стр. 290 формы 1) | 4501,5 | 5410 | 8229 | 3728 | 2819 | 182,8 | 152,1 |
| В том числе: |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.1. Материальных оборотных активов, млн. р. (среднее значение строк 210 и 220 формы 1) | 2016 | 2671 | 3591 | 1575 | 920 | 178,1 | 134,4 |
| 1.2. Дебиторской задолженности, млн. р. (среднее значение строк 230 и 240 формы 1) | 1893 | 2501 | 4120 | 2228 | 1619 | 217,7 | 164,7 |
| 2. Средняя величина кредиторской задолженности, млн. р. (среднее значение строк 620 и 630 формы 1) | 2189 | 3023 | 2939 | 750 | -85 | 134,2 | 97,2 |
| 3. Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг, млн. р. (стр. 030 формы 2) | 28716 | 37293 | 53240 | 24524 | 15947 | 185,4 | 142,8 |
| 4. Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг, млн. р. (стр. 030 формы 2) | 29807 | 36242 | 56097 | 26290 | 19855 | 188,2 | 154,8 |
| 5. Оборачиваемость в днях: |  |  |  |  |  |  |  |
| 5.1. Оборотных активов (стр. 1 × 360: стр. 3) | 56,4 | 52,2 | 55,6 | -0,8 | 3,4 | - | - |
| 5.2. Материальных оборотных активов (стр. 1.1 × 360: стр. 4) | 24,3 | 26,5 | 23,0 | -1,3 | -3,5 | - | - |
| 5.3. Дебиторской задолженности (стр. 1.2 × 360: стр. 3) | 23,7 | 24,1 | 27,9 | 4,1 | 3,7 | - | - |
| 5.4. Кредиторской задолженности (стр. 2 × 360: стр. 4) | 26,4 | 30,0 | 18,9 | -7,6 | -11,2 | - | - |
| 10. Продолжительность операционного цикла (стр. 5.2 + стр. 5.3) | 48,1 | 50,7 | 50,9 | 2,8 | 0,2 | - | - |

На основании данных таблицы 3.6 видно, что в 2007 году по эффективность использования ресурсов увеличилась т.к. оборачиваемость оборотных активов увеличилась на 0,8 дней. В связи с чем было дополнительно высвобождено средств из оборота средства на сумму 82,8 млн. р. (0,8 × 37293: 360).

В 2008г ситуация изменилась, по эффективность использования ресурсов снизилась, т.к. оборачиваемость оборотных активов замедлилась на 3,4 дня. В связи с чем были дополнительно вовлечены в оборот дополнительные средства, в течение года нарушались сроки погашения обязательств организации, повысилась потребность в привлечении кредитов и займов. Сумма дополнительно привлеченных в оборот средств составила 502,8 млн. р. (3,4 × 53240: 360). Срок погашения дебиторской задолженности увеличился в 2008г по сравнению с 2006/2007 гг. на 4,1 и3,7 дня, что послужило причиной оттока денежных средств из организации. Время нахождения средств в материальных оборотных активах снизилось в 2008г. по сравнению с 2006/2007 гг. на 1,3 и 3,5 дня соответственно. Срок погашения кредиторской задолженности унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» перед кредиторами в 2008г по сравнению с 2006/2007 гг. снизился на 7,6 и 11,2 дня.

Время нахождения средств в товарно-материальной и финансовой форме (запасах и затратах, налогах по приобретенным ценностям, готовой продукции, товарах отгруженных, дебиторской задолженности) в 2008г по сравнению с 2006/2007гг. увеличился на 2,8 и 0,2 дня. В целом можно судить о снижении деловой активности унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты».

Рентабельность хозяйственной деятельности наряду с показателями деловой активности раскрывает эффективность (результативность) используемых активов. Расчеты представим в таблице 3.7.

Как показывают данные таблицы 3.7 убыточность деятельности унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» в 2008 году по сравнению с 200/2007гг. снизилась повысилась, что произошло благодаря увеличению в динамике убытка от реализации товаров, продукции, работ, услуг, а также убытка за отчетный период.

Таблица 3.7 - Данные о динамике показателей рентабельности деятельности унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | Отклонение (+.-), 2008г от | | Темпы роста  (снижения),  % 2008г. от | |
| 2006 | 2007 | 2008 |
| 2006г. | 2007г. | 2006г | 2005г |
| 1. Средняя стоимость активов, млн. р. (среднее значение по стр. 300 формы 1) | 17538 | 19956 | 23240 | 5702 | 3285 | 132,51 | 116,46 |
| 2. Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг, млн. р. (стр. 030 формы 2) | 28716 | 37293 | 53240 | 24524 | 15947 | 185,40 | 142,76 |
| 3. Полная себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг, млн. р. (стр. 030 формы 2 + стр. 040 формы 2 + стр. 050 формы 2) | 29807 | 36242 | 56097 | 26290 | 19855 | 188,20 | 154,78 |
| 4. Прибыль (убыток) от реализации товаров, продукции, работ, услуг, млн. р. (стр. 060 формы 2) | -1091 | 1051 | -2857 | -1766 | -3908 | 261,87 | -271,84 |
| 5. Прибыль (убыток), млн. р. (стр. 200 формы 2) | -1380 | 802 | -3379 | -1999 | -4181 | 244,86 | -421,32 |
| 6. Показатели рентабельности (убыточности), % |  |  |  |  |  |  |  |
| 6.1. Рентабельность (убыточность) продаж (стр. 4: стр. 2 × 100) | -3,80 | 2,82 | -5,37 | -1,6 | -8,2 | - | - |
| 6.2. Рентабельность (убыточность) расходов (стр. 4: стр. 3 × 100) | -3,66 | 2,90 | -5,09 | -1,4 | -8,0 | - | - |
| 6.3. Рентабельность (убыточность) активов (стр. 5: стр. 1 × 100) | -7,87 | 4,02 | -14,54 | -6,7 | -18,6 | - | - |

В целом эффективность хозяйствования унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» за 2008 год ухудшилась, но безнадежным его положение назвать нельзя.

В целях повышения финансовой устойчивости организации и недопущения дальнейшего ухудшения ее финансового состояния руководству исследуемой организации следует - выявлять внутренние резервы прибыльности и достижения безубыточной работы за счет сокращения потерь и рационального использования ресурсов, недопущения убытков по всем видам деятельности и снижения себестоимости продукции, операционных и внереализационных расходов.

Бухгалтерский учет на предприятия «Мозырские молочные продукты» ведется в собственной бухгалтерии. Штат бухгалтерии включает главного бухгалтера, заместителя главного бухгалтера, бухгалтеров. Руководство бухгалтерским учетом предприятия «Мозырские молочные продукты» осуществляется главным бухгалтером. Указания и распоряжения главного бухгалтера по вопросам соблюдения правил ведения учета, оформления и предоставления для учета необходимых документов и сведений являются обязательными для всех работников бухгалтерии предприятия «Мозырские молочные продукты». Организация бухгалтерского учета предприятия «Мозырские молочные продукты» строится на общих принципах, основными из которых являются:

-ведение бухгалтерского учета с момента создания организации до его реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь;

- государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности;

-формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия «Мозырские молочные продукты», его имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;

-систематизация, группировка полученной информации и отражение ее методом двойной записи.

Бухгалтерский учет ведется в соответствии с закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 29 декабря 2008 г. № 449-2, по рабочему плану счетов (субсчетов), разработанному на основе Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденному Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 «Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета» и Инструкции по его применению, с учетом отраслевых и других особенностей хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования.

Отражение в учете имущества, обязательств и хозяйственных операций производится в белорусских рублях. Документирование имущества, обязательств и хозяйственных операций, ведение регистров бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности осуществляются на русском языке.

Все виды оперативного учета и контроль внутрипроизводственной, хозяйственной деятельности и сохранность вверенного имущества обеспечивают руководителей структурных подразделений предприятия «Мозырские молочные продукты».

В целях обеспечения контроля над сохранностью материальных и денежных средств предприятия «Мозырские молочные продукты» путем сопоставления их фактического наличия с данными бухгалтерского учета проводятся периодические инвентаризации активов и пассивов баланса.

Отчетным периодом для отражения в материальных, производственных отчётах движения сырья, материалов, полуфабрикатов, выполнение работ, оказание услуг считается с 1-го по 31-е число отчетного месяца.

Операции по учету основных средств оформляются с учетом требований инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 (с изменениями и дополнениями от 29 декабря 2007 г. № 207). Амортизация основных средств и нематериальных активов начисляется линейным способом в соответствии с положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 23 ноября 2001г. №187/110/96/18 (с изменениями и дополнениями от 10 декабря 2007 г. № 216/185/441/29).

Движение сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и других ценностей учитывается в бухгалтерском учёте по фактической себестоимости их приобретения. При этом бухгалтер руководствуется требованиями инструкции о порядке бухгалтерского учета материалов, утв. постановлением Министерства финансов и Министерства экономики Республики Беларусь от 17 июля 2007 г. № 114.

Стоимость израсходованных сырья и вспомогательных материалов относится на затраты производства по сложившейся цене их приобретения исходя из правила: «последняя партия на приход - первая в расход» по методу ФИФО.

Издержки обращения распределяются на реализованные товары и на товары, оставшиеся не реализованными на конец месяца, пропорционально стоимости товаров по продажным цепам с учетом НДС. Согласно методическим указания по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания, утвержденные приказом Минторга Республики Беларусь от 20.09.2002 № 86.

Резерв на ремонт арендованных основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности, не формируется.

Затраты на ремонт основных производственных средств включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим элементам затрат (материальным затратам; расходам на оплату труда и другим) по мере осуществления фактических затрат. Согласно комментариям к счету 96 «Резервы предстоящих расходов» Инструкции № 89.

Общепроизводственные расходы учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и ежемесячно списываются на счет 20 «Основное производство». Согласно инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденной постановлением Минфина РБ от 26.12.2003 № 182, комментарий к счету 25 «Общепроизводственные расходы» Инструкции № 89.

Общехозяйственные расходы учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и ежемесячно списываются на счет 20 «Основное производство». Руководствуются: п. 6 Инструкции № 182, комментарий к счету 26 «Общехозяйственные расходы» Инструкции № 89.

Расходы вспомогательных производств учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства» и ежемесячно списываются на счет 20 «Основное производство». Согласно: п. 6 Инструкции № 182, комментарий к счету 26 «Общехозяйственные расходы» Инструкции № 89. 2.15.Учет товаров.

Готовая и отгруженная продукция (услуги, работы) оцениваются в учёте и балансе по фактической производственной себестоимости.

Выручку от реализации продукции (работ, услуг) на обществе отражают по мере отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), основных средств, прочих активов и предъявления покупателю (заказчику) расчётных документов.

Согласно учетной политике, разработанной в соответствии с инструкцией по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 апреля 2002 г. № 62 (с изменениями и дополнениями от 26 мая 2008 г. № 85), инвентаризации проводятся: перед составлением годового баланса, но не позднее 1 декабря текущего года; при смене материально-ответственного лица; при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также при порче материальных ценностей.

Результаты инвентаризации согласно инструкции по инвентаризации активов и обязательств, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 180 от 30.11.2007 г. оформляются бухгалтерскими документами, удостоверенными подписями лиц, проводивших инвентаризацию. Выявленные при инвентаризации излишки имущества подлежат оприходованию и зачисляются на внереализационные доходы в соответствии с общеустановленными правилами. Стоимость недостач, порчи и другой утраты имущества в пределах норм относится на издержки производства, а сверх норм - на виновных лиц. Бухгалтерский учет обществе ведется с соблюдением требований учетной политики предприятия «Мозырские молочные продукты» по установленному единому рабочему плану счетов для ведения бухгалтерского учета.

4. Ревизия затрат на производство: современная методика направления совершенствования

4.1 Бухгалтерский учет как основной источник информации для ревизии затрат на производство

Информационное обеспечение ревизии – это целенаправленная работа по сбору информации, ее регистрации, передаче, обработке, обобщению, хранению и использованию. Для получения доказательств используются как материальные, так и нематериальные источники. Они должны удовлетворять таким требованиям, как достоверность, актуальность, точность, своевременность, полнота, экономичность и целесообразность.

Совокупность документов, регистров, отчетов, на основании которых устанавливается законность, целесообразность и достоверность совершенных финансово-хозяйственных операций, а также в качестве источников информации при ревизии затрат на производство используются первичные и сводные документы, учетные регистры, бухгалтерская (финансовая) отчетность, приведенные в таблице 4.1.

Проверка правильности составления учетных регистров осуществляется для установления тождеств как между учетными регистрами, так и с записями в Главной книге. Важно установить, обеспечивает ли совокупность учетных регистров полноту и правильность отражения хозяйственных операций и сделок предприятия; достаточно ли они наглядны, обладают ли необходимой информационной емкостью, пригодны ли для составления отчетности и проведения экономического анализа.

Таблица 4.1 – Формы документов, регистров для учета затрат на производство в унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Формы учета | Первичные документы | Сводные документы | Учетные регистры и формы отчетности |
| Журнально-ордерная | Фактические калькуляции на выпущенную продукцию,  Первичные документы по счетам учета производственных затрат: 20,23,25,26,44 | Сводные отчеты и ведомости:  -материальные отчеты по приходу, расходу материальных ценностей:  -реестр приходных документов с приложениями на полученные ТМЦ от поставщиков;  -реестр расходных документов на отпуск ТМЦ, отпускаемых на сторону с приложениями  -реестр расходных документов на отпуск ТМЦ, отпускаемых другим подотчетным лицам с приложениями  -реестр приходных документов с приложениями (ТТН- 1, ТН-2) на полученную возвратную тару от покупателей.  -реестр с приложением путевых листов за каждый день  отчет по учету расхода топлива по путевым листам  -реестр расходных документов на отпуск готовой продукции, отпускаемой на сторону  - реестр приходных документов на склад готовой продукции | -Журналы – ордера №10,12,  -Глинная книга по счетам 20,23,25,26,44,  -Бухгалтерская финансовая отечность,  -Статистические отчеты по учеу затрат. |
| Журнально-ордерная |  | -отчёт по движению готовой продукции  авансовые отчеты и т.д..  реестр с ведомостями на удержание из заработной платы по отговариванию в торговых точках завода  Больничные листы о временной нетрудоспособности  Сводная ведомость о начисленной заработной плате  Сводные отчеты по торговым точкам предприятия  Акты выполненных работ, оказанных услуг, счет-фактуры по НДС и т.д. |  |

Проверка первичных и сводных документов позволяет устанавливать полноту учета, точность записей, верность стоимостных оценок. Достоверность, соблюдение границ учетного периода, правильность отражения затрат на производство продукции, правильность отражения стоимостных оценок сырья и материалов, учета прямых и косвенных затрат, открытость сведений, соответствие показателей в различных экземплярах одних и тех же документов, отсутствие разрешений должностных лиц на совершение операций и многое другое.

Знание нормативных актов является неотъемлемой частью любой проверки. Очень важно знать, когда вступают в юридическую силу те или иные документы. Законы Республики Беларусь подлежат немедленному опубликованию после их подписания и вступают в силу через десять дней после опубликования. При этом десятидневный срок исчисляется со дня следующего за днем опубликования. Датой официального опубликования считается дата выхода в свет официального издания. Государственная регистрация нормативных актов министерств, госкомитетов и ведомств производиться Министерством юстиции. На документе указываются номер и дата регистрации. Они вступают в силу со дня их госрегистрации. При проведении ревизии затрат на производство операций ревизор руководствуется следующими основными нормативными актами (табл. 4.2).

Таблица 4.2 - Нормативно-правовые акты, регламентирующие проведение ревизии (проверки) затрат на производство

|  |  |
| --- | --- |
| Нормативный документ | Описание |
| О бухгалтерском учете и отчетности: закон Респ. Беларусь от 18 окт. 1994 г., № 3321– XII (в ред. Закона от 26 дек. 2007 г., № 302-З) | Методика ведения бухгалтерского учета, которым руководствуются все организации Республики Беларусь, независимо от форм собственности. |
| Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации": утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 апр. 2002 г., № 62; | Разработка и утверждение учетной политики, обязательна для всех организаций Республики Беларусь. В ней указывается медока ведения бухгалтерского учета. |
| Инструкция «О порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности организаций, Министерства промышленности Республики Беларусь» утв. [Постановление](file:///C:\www\doc2html\work\bestreferat-283702-13985029664677\Новая%20ревизия\Документ_131210.htm#a2#a2) Министерства промышленности Республики Беларусь от 22.04.2008 № 11;  Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. постановлением Министерства финансов Респ. Беларусь от 30 нояб. 2007 г., № 180. | Методика ведения бухгалтерского учета, доходов и расходов по которым руководствуются все организации Республики Беларусь, независимо от форм собственности. |
| Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): письмо М–ва экономики., М–ва финансов, М–ва статистики и анализа, М–ва труда и соц. защиты Респ. Беларусь от 30 янв. 1998 г., № 19-12/397/01-21/8/3/03 –02-07/300 (в ред.письма М–ва экономики., М–ва финансов, М–ва статистики и анализа, М–ва труда и соц. защиты Респ. Беларусь от 7 июня 2005 г., №104/72/43/65). и т.д. | Методика учета затрат и калькулирования себестоимости выпасаемой продукции |

На предприятии «Мозырские молочные продукты» при осуществлении ревизии затрат на производство используется всеми вышеуказанными нормативными документами. Знание нормативных актов является неотъемлемой частью любой проверки.

На предприятии «Мозырские молочные продукты» контроль за учетом затрат осуществляет контрольно-ревизионное управление при Гомельском облисполкоме. Последняя комплексная документальная ревизия на Унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты» проводилась за период с 09.09.2005 года по 31.10.2007 года, согласно предписания Управления перерабатывающей промышленности Комитета по сельскому хозяйству Гомельского облисполкома.

Ревизор сначала изучает все документы, относящиеся к унитарному предприятию «Мозырские молочные продукты» а именно: отчетность; акты предыдущей ревизии; приказы и указания вышестоящих организаций, а также с актами ранее проводимых ревизий и проверок.

Успешное проведение ревизий и проверок деятельности субъектов хозяйствование зависти от многих факторов, прежде всего от профессиональной этики ревизора.

Контроль осуществляется путем изучения действующей системы учета, контроля и анализа в проверяемой организации. При проведении ревизии затрат на производство продукции на унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты» ревизоры использовали:

Документальный контроль который направлен на установление достоверности и законности совершаемых операций по данным первичного учета, сводной документации, ученых регистров, отчетности т т.д.

Фактический контроль заключается в установлении фактического состояния путем пересчета, обмера, взвешивания и т.д.

Согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» методика бухгалтерского учета представляет собой совокупность методов, приемов и способов, обеспечивающих решение задач бухгалтерского учета, что и является учетной политикой субъекта хозяйствования. Объекты ревизии затрат на производство представим на рис.4.1.

Объекты ревизии затрат на производство продукции

Ревизия прямых затрат

Ревизия косвенных затрат

Ревизия калькулирования себестоимости продукции

Рис. 4.1. Объекты ревизии затрат

Таким образом, следует отметить, проведение контрольно-ревизионной работы – это последовательный процесс, который начинается с подготовки к проведению и заканчивается проверкой устранения нарушений и недостатков, выявленных во время предыдущей ревизии.

Ревизия проводится на основании различных нормативных документов. Эта юридическая проверка, она имеет целью определить соответствие отображенных в документах хозяйственных операций действующему законодательству.

Хозяйственную операцию можно считать законной, если ее содержание не противоречит действующим законам, постановлениям, нормативным актам. Сравнив суть хозяйственных операций с законами и нормативными актами, ревизор выявляет причины их нарушения и виновных лиц.

4.2 Ревизия состояния учета затрат, качество первичных и сводных документов и регистров организации

4.2.1 Методика ревизии прямых затрат

Далее рассмотрим, как проводилась ревизия учета затрат на производство унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты».

На первом этапе ревизии ревизор составляет план проведения ревизии учета затрат.

Ревизия затрат основного производства начинается с рассмотрения отчетных данных, приведенных в:

-квартальном или годовом приложении к отчетности о выполнении плана себестоимости продукции (работ, услуг),

- отчете о фактической себестоимости выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) по калькуляционным статьям и затратах на производство по экономическим элементам.

На унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты» себестоимость например слагается из следующих статей затрат представим на рис. 4.2.

Наибольший удельный вес в структуре себестоимости производимой продукции в унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты» занимают материальные затраты, поэтому их проверке ревизор уделяет особое внимание.

1. Сырье и основные материалы

в т.ч. плата за проценты по ссудам, полученным для расчетов со сдатчиками сырья

2. Измерение остатков незавершенного производства

4. Естественная убыль

3. Возвратные отходы (вычитаются)

5. Покупные изделия и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций

6. Транспортно-заготовительные расходы

**Итого сырья (за вычетом отходов)**

7. Вспомогательные материалы на технологические цели

8, Топливо и энергия на технологические цели

9. Расходы на оплату труда производственных рабочих

10. Отчисления на социальные нужды

11. Расходы на подготовку и освоение производства

12. Расходы на содержание и эксплуатацию холодильника

13. Общепроизводственные расходы

14. Общехозяйственные расходы

15. Потери от брака

16. Прочие производственные расходы

17. Производственная себестоимость

18. Сопутствующая продукция (вычитается)

19. Коммерческие расходы в т.ч. отчисления во внебюджетные фонды

**20. Полная себестоимость всей продукции**

Рис. 4.2 Калькуляция себестоимости продукции

На первом этапе ревизии материальных затрат ревизор собирает доказательства достоверности учетных данных. Для этого ревизор составляет вспомогательную таблицу 4.3.

Таблица 4.3. - План задания по контролю материальных затрат по производству продукции унитарного предприятии «Мозырские молочные продукты»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вопросы, включаемые в план задания | Источники информации | Вид процедур | Объем работы |
| Проверка наличия основных и прочих основных материалов в производстве | Регистры бухгалтерского учета | Пересчет | Организационная выборка |
| Соответствие отпуска основных и прочих материалов:  установление норм;  производственной программы | Производственная программа, накладные на отпуск материалов, производственные отчеты | Анализ потребности основного сырья и материалов по нормам | Проверяются все сменные производственные отчеты |
| Определение правильности оценки материалов, списанных на производство | Сменно-производственные отчеты | Аналитические процедуры, пересчет | Ограниченная выборка |
| Проверка правильности распределения фактического расхода топлива по видам готовой продукции | Расчеты распределения, сменные производственные отчеты | Аналитические процедуры, пересчет | За ревизуемый период |
| Проверка правильности распределения транспортных расходов | Расчет распределения, регистры, бухгалтерского учета | Аналитические процедуры, пересчет | За ревизуемый период |
| Проверка правильности списания расхода сырья и материалов в соответствии с выходом готовой продукции (по видам продукции) | Ведомость расхода сырья для производства продукции и выхода готовой продукции | Прослеживание и пересчет | Ограниченная выборка |
| Проверка замены материалов и ее влияние на себестоимость готовой продукции | Накладные на отпуск материалов, рецептура | Аналитические процедуры, пересчет | Все случаю замены |
| Проверка качества обработки сменных производственных отчетов, правильности составления корреспонденции счетов | Сменные производственные отчеты, регистры бухгалтерского учета, Главная книга | Прослеживание, пересчет, подтверждение | Ограниченная выборка |

При проверки отпуска материалов ревизор обращает внимание на порядок хранения сырья и материалов. А при отпуске материалов ревизор проверяет соблюдается ли лимит на отпуск сырья и материалов и правильно ли он рассчитан с учетом технологических процессов.

Для контроля достоверности данных использования сырья и материалов ревизор изучает каждый случай расхождения между данными учета склада об отпуске сырья и материалов с производственными отчетами, анализирует движение материальных ценностей по складу на момент их отпуска. Причинами расхождения могут быть: (завышение норм списания сырья и материалов на производство; утеря документов; утеря документов; умышленное отражение документов в другом отчетном месяце; пересортица и отпуск материалов).

Важное значение имеет проверка правильности указания качественных показателей отпускаемых в производство товарно-материальных ценностей. Они оказывают влияние на себестоимость готовых изделий. Для контроля за образованием материальных затрат ревизор изучает качественные показатели в журналах проверки качества сырья, приходных документах поставщиков, накладных и лимитно-заборных ведомостях. Контроль за использованием материалов в производстве осуществляется совместно с работниками лаборатории, которые по итогам проверки составляют справки о соблюдении норм расхода сырья и материалов.

Обоснованность установленных норм расхода сырья и материалов ревизор устанавливает с помощью проведения контрольного запуска сырья и материалов в производство. Для этого проводится контрольный запуск сырья и прочих материалов в производство.

При выявлении отклонений фактического расхода материалов от установленных норм определяются причины и виновники. На следующем этапе проверки ревизор изучает действующую методику оценки материальных затрат.

Для этого выборочно проверяется списываются ли материалы на производство продукции по выбранному в соответствии с учетной политикой методу оценки материальных ценностей и были ли допущены отклонения в их стоимости.

Далее ревизор контролирует правильность отнесения стоимости израсходованных топлива и электроэнергии на затраты производства. Основанием для списания на затраты израсходованного топлива являются сменные производственные отчеты. При проверке ревизор обращает внимание на установленные нормы расхода топлива и электроэнергии. Для этого ревизор составляет вспомогательную таблицу (табл. 4.4).

Таблица 4.4 - Проверка правильности распределения расхода топлива на изготовление продукции унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование  изделия | Производство готовой продукции | Расход по норме, усл.ед. | | | Фактический расход топлива по данным бухучета | | | Отклонение (+,-) | | |
| на 1 т | на весь объем | в % к общему объему | по учетным ценам | ТР | всего | по учетным ценам | ТР | всего |
| Масло животное, т | 455,0 | 30 | 450 | 6,6 | 438 | - | 438 | 438 | - | 438 |

В стоимость топлива, списываемого на затраты производства в бухгалтерии унитарного предприятии «Мозырские молочные продукты» включают транспортные расходы, которые распределяются исходя из величины этих расходов на единицу продукции. Затем ревизор приступает к проверке правильности начисления заработной платы. Проверяется наличие и достоверность первичных документов по начислению заработной платы, правильность их заполнения, соответствие требованиям нормативным документам. Выясняется нет ли случае включения в табель учета рабочего времени вымышленных лиц, приписок невыполненных работ.

Проверка правильности начисления оплаты труда в унитарного предприятии «Мозырские молочные продукты» производится отдельно по работникам с повременной и сдельной оплатой труда. При повременной оплате труда ревизор проверяет правильность применения тарифных ставок или условий контракта, а при сдельной- выполнение качественных и количественных показателей работы. Для этого ревизор составляет вспомогательную ведомость (табл. 4.5).

Таблица 4.5 - Обобщение результатов проверки начисления оплаты труда унитарного предприятии «Мозырские молочные продукты» за 2007г

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Ф.И.О. | Табельный номер | Наименование и номер документа | Месяц | Код оплаты | Начислено по данным | | Отклонение (+,-) |
|  |  |  |  |  |  | предприятия | ревизора |
| 1 | Сорока Н.И. | 369 | Ведомость начислений по табельным номерам | 11 | 101 | 317454 | 317454 |
| 2 | Шутиков Л.В. | 348 | 11 | 101 | 424901 | 424901 |  |
| 3 | Касьянова Н.А. | 454 | 11 | 101 | 382056 | 682056 |  |

Ревизия правильности начисления амортизации основных средсв и обоснованности включения в состав затрат основного производства состоит из следующих этапов:

проверка соблюдения положений учетной политики организации по амортизации основных средств;

проверка правильности отнесения объектов амортизационных отчислений к той или иной группе основных средств;

проверка расчетов сумм ежемесячных амортизационных отчислений; проверка своевременности и правильности их отражения в учете.

Для этого ревизор составляет вспомогательную ведомость (табл. 4.6).

Таблица 4.6 - Обобщение результатов проверки начисления амортизация основных средств в унитарного предприятии «Мозырские молочные продукты» за 2006г

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Объект основных средств | Сумма амортизации за месяц | | | | |
| По ведомости начисления амортизации | | | По расчету ревизора | Отклонение  (+,-) |
| Балансовая стоимость, тыс.руб. | Норма амортизации, % | Месячная сумма амортизации, тыс.руб. |
| Производственная линия по выпуску молочной продукции | 30689500 | 10,0 | 757450 | 757450 | - |

В заключение можно сказать, что в основном расхождений по учету прямых затрат на производство с бухгалтерским учетом в унитарного предприятии «Мозырские молочные продукты» не установлено. Однако имеется ряд замечаний по распределению транспортных расходов. По данным проверки составлен промежуточный акт.

4.2.2 Методика ревизии косвенных затрат

На уровень себестоимости производства продукции на унитарном предприятия «Мозырские молочные продукты» влияет также величина общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Их величину устанавливает ревизор по данным аналитического учета по счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Расходование средств на содержание аппарата управления исследуемого предприятия контролируется по данным отчетности постатейного учета затрат по счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Ревизор проверяет состояние аналитического учета по данным счетам, где затраты на содержание аппарата управления должны быть выделены в отдельные группы применительно к статьям сметы и показателям отчетности.

По данным регистров аналитического учета расходов будущих периодов ревизор проверяет правильность включения их в состав затрат на подготовку и освоение производства новых видов продукции. Достоверность отчетных показателей себестоимости во многом зависит от применяемых способов распределения расходов на обслуживание производства и управления между отдельными видами продукции (работ, услуг).

В бухгалтерии унитарного предприятия общепроизводственные расходы распределяют между видами выпускаемой продукции пропорционально объему выпушенной продукции.

Распределение общехозяйственные расходы производится пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

При проверке правильности распределения общепроизводственные и общехозяйственных расходов ревизором составляется вспомогательная ведомость (табл. 4.7).

Таблица 4.7 - Ведомость проверки правильности распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Объект  калькулирования | ОПР, млн.руб. | | | ОХР, млн.с.руб. | | |
| По ведомости распределения | По расчету ревизора | Отклонение (+,-) | По ведомости распределения | По расчету ревизора | Отклонение (+,-) |
|  | 1680 | 1680 |  | 1846 | 1846 |  |

В заключение можно сказать, что в основном расхождений по учету общехозяйственных и общепроизводственных расходов с бухгалтерским учетом в унитарного предприятии «Мозырские молочные продукты» не установлено. Однако имеется ряд замечаний по распределению транспортных расходов. По данным проверки составлен промежуточный акт.

4.2.3 Ревизия правильности исчисления себестоимости продукции

При проверке правильности исчисления себестоимости и списания калькуляционных разниц ревизор изучает калькуляционные расчеты и ведомости на списание калькуляционных разниц между фактической и плановой себестоимостью продукции (работ, услуг). При этом он обязан установить, не допущено ли снижение себестоимости продукции отчетного года за счет увеличения себестоимости работ незавершенного производства и себестоимости реализованной продукции за счет увеличения себестоимости переходящих запасов. Для этого ревизором проверяется реальность и документальная обоснованность бухгалтерских записей за декабрь по соответствующим счетам. Ревизору важно установить правильность учета затрат по отдельным видам продукций, видам производств и работ. Ревизор проверяет достоверность отчетных данных по фактической себестоимости отдельных видов продукции.

Так как время первичного потребления производственных ресурсов и время выпуска продукции не совпадают, необходимо проверить, в каком периоде включена в себестоимость продукция, работы и услуги, произведенные на предприятии. Следует помнить, что затраты на производство продукции должны включаться в себестоимость продукций того периода, к которому они относятся, независимо от предварительной и последующей их оплаты. Поэтому важно разграничить издержки по времени их производства и определить, какие из них входят в выпущенную продукцию отчетного периода, а какие следует относить к резервам или расходам будущих периодов. Для этого ревизор внимательно изучает записи по счетам 97 "Расходы будущих периодов", 96 "Резервы предстоящих расходов".

При проверке правильности учета расходов, учтенных на счете 97 "Расходы будущих периодов", следует руководствоваться учетной политикой предприятия. Обращается внимание на правильность списания с данного счета расходов на аренду помещений, зданий, имущества, а также расходов на ремонт основных средств, ревизоры изучают записи в статистической и бухгалтерской отчетности по себестоимости продукции. Данные отчетности сопоставляются с регистрами бухгалтерского учета, производственными отчетами, оправдательными первичными документами.

Ревизором также внимательно изучаются затраты, подлежащие распределению. При этом проверяется правильность их распределения как по времени включения в затраты, так и по объектам калькуляций и учета. При проверке правильности исчисления себестоимости анализируются основные факторы, влияющие на экономию или перерасход средств по каждой статье затрат. Важным участком работы ревизора является проверка правильности исчисления калькуляционных разниц по всем видам продукций. При этом составляется вспомогательная ведомость (табл. 4.8).

Таблица 4.8 - Ведомость проверки правильности исчисления калькуляционных разниц на единицу продукции, на всю продукцию, за 2007г. млн.р.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид продукции | Плановая  себестоимость | Фактическая  себестоимость | Калькуляционная разница | | |
| по расчетам  ревизора | по ведомости на списание | отклонения, + (-) |
| Творог весовой 9% жирности | 290 | 291 | +1 | +1 | - |
| Молоко сухое цельное | 80 | 82 | +2 | +2 | - |
| Сметана | 6050 | 6055 | +5 | +5 | - |
| Творог весовой полужирный | 680 | 685 | +5 | +5 | - |
| Молоко в полиэтиленовом пакетиках жирностью 3,2% | 5050 | 5053 | +3 | +3 | - |
| Масло животное | 1910 | 1911 | +1 | +1 | - |
| Сыр жирный | 270 | 274 | +4 | +4 | - |
| Казеин | 2380 | 2382 | +2 | +2 | - |

Интенсификация производства проявляется в снижении себестоимости продукции. Одной из основных задач ревизии является проверка выполнения плановых заданий по снижению себестоимости продукции (работ, услуг).

Ревизуемый период, как правило, не совпадает с календарным годом, поэтому при аудите возникает необходимость производить проверку выполнения плана по себестоимости продукции раздельно за периоды предшествующего и текущего годов, входящих в ревизуемый период. Например, проверка проводится за период с 1 октября предыдущего года до 1 октября текущего года. В этом случае по данным отчетности раздельно проверяют выполнение плана по себестоимости продукции за IV квартал предыдущего года и 9 месяцев текущего года.

Ревизор к моменту проверки выполнения плана по себестоимости товарной продукции располагает данными результатов ревизии правильности определения и списания на издержки производства материальных ценностей (в разрезе мест затрат и центров ответственности по количеству и стоимости; по нормам, отклонениям от норм и изменениям норм; по причинам возникновения перерасхода и достижения экономии), затрат труда и отчислений на социальное страхование; начислений амортизации основных средств, образования резервов предстоящих расходов и платежей, отнесения издержек на расходы будущих периодов и их списания к другим издержкам и операциям, что позволяет более обоснованна подойти к оценке выполнения плана по себестоимости товарной продукций и выработке предложений по мобилизации внутренних резервов снижения себестоимости продукции.

При оценке выполнения плана по себестоимости товарной продукции (работ, услуг) следует иметь в виду, что предприятия иногда получают экономию, которую не разрешается относить к их заслугам. Она может возникнуть, например, в результате изменения номенклатуры и ассортимента продукции по сравнению с планом. Такая экономия не принимается во внимание при оценке выполнения плана себестоимости товарной продукции. Если же изменение плановой структуры продукции вызовет увеличение затрат, то оно считается неоправданным и погашается экономией/полученной за счет других факторов.

При оценке выполнения плана по себестоимости товарной продукции (работ, услуг) не учитывается экономия, не связанная с реальным снижением материальных, трудовых и других затрат на производство и обусловленная невыполнением предусмотренных планом мероприятий по развитию и совершенствованию производства (заданий по вводу в действие и освоению новых производственных мощностей — в случаях, когда планами предусматривались повышенные затраты на период их освоения; мероприятий по повышению качества продукции, если при этом цены на продукцию не дифференцированы в зависимости от уровня ее качества; мероприятий по комплексному использованию природного сырья, а также с нарушениями правил, регулирующих производственную деятельность предприятий (правил технической эксплуатации, охраны окружающей среды и др.). Конкретный перечень факторов экономии, не учитываемой при оценке выполнения плана по себестоимости продукции, и порядок ее исчисления устанавливаются министерством для каждой отрасли (подотрасли) в отдельности с учетом условий деятельности.

Указанные виды экономии (не учитываемые при оценке выполнения плана по себестоимости товарной продукции) приводятся в отчетности. Поэтому ревизор проверяет правильность отраженных в затратах сумм на указанные цели.

На отклонение фактических затрат от плановых влияют (и не зависят от деятельности предприятия) такие факторы, как изменение цен на сырье, материалы, топливо, покупные полуфабрикаты, тарифов на электрическую и тепловую энергию и грузовые перевозки, оптовых цен на товарную продукцию.

Важнейшим фактором является снижение (увеличение) себестоимости продукции, определяемое суммарно, а затем уточняемое по слагаемым (в разрезе калькуляционных статей и элементам затрат на производство, производственной себестоимости и непроизводственных расходов, прямых затрат на 1 рубль товарной продукции).

До оценки уровня выполнения плана по себестоимости товарной продукции ревизор по данным проверки достоверности отчетных данных об объеме товарной продукции и затратах на ее производство должен убедиться, что приписок к объему продукции и нарушений правил отнесения на издержки производства определенных элементов затрат предприятие не допустило: В случае выявления нарушений следует в установленном порядке добиться внесения соответствующих изменений в отчетность и лишь после этого приступить к оценке выполнения плана по предельному уровню затрат. Одновременно следует учесть, что на выполнение плана по себестоимости товарной продукции не должна влиять методика ценообразования продукции, и, в частности, надбавки к оптовым ценам. С этой целью в отчетности по себестоимости объем товарной продукции показывается по оптовым ценам без надбавок за высокое качество и без уменьшения оптовых цен на сумму скидок по продукции, подлежащей снятию с производства и др.

Согласно принятой методике при оценке выполнения плана по себестоимости товарной продукции устанавливают следующие факторы, влияющие на изменение их уровня: изменение плановой структуры и ассортимента товарной продукции; снижение или повышение себестоимости товарной продукции; изменение цен на материальные ресурсы и тарифов на энергию и грузовые перевозки; изменение оптовых цен предприятия на товарную продукцию.

При проведении проверки выполнения плана по снижению себестоимости продукции ревизор необходимо проверить правильность отнесения на издержки производства сумм по статьям и элементам. Например, по статье "Сырье и материалы" необходимо проверить сначала полноту отпуска сырья (материалов) в производство, а затем провести проверку реальности сумм по статье. При этом ревизором составляются вспомогательные ведомости (табл. 4.9, 4.10).

Таблица 4.9 - Ведомость проверки полноты отпуска сырья в производство

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дата | По накладным, т | По производственному отчету мастера, т | Отклонения, + (—) |
| 1. 12.2007 года | 1,5 | 1,5 | -- |
| 2.13.2007 года и.т.д | 1,6 | 1, 5 | -0,1 |

Таблица 4.10- Ведомость проверки правильности сумм по статье "Сырье и материалы"

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | По производственному отчету мастера, т | | По отчетной калькуляции себестоимости, т | Отклонения, + (—) |
| Январь Февраль | 185 | 185 | | - |

Таким образом, при проверке затрат на производство ревизор пришел к заключению (Приложение):

В результате проверки установлено, что за 2006 год выработка цельномолочной продукции составила 28882 тонны, что соответствует в группе по применению предельно-допустимых потерь сырья согласно приказу Госагропрома № 1025 от 31 декабря 1987 года.

Для масла сливочного крестьянского, вырабатываемого методом непрерывного сбивания используются нормативы потерь согласно приказу № 553 от 30 сентября 1986 года.

При выборочной ревизии (март, июнь 2007 года) нормативной базы превышений против установленных на предприятии норм расхода сырья не зарегистрировано.

По цеху детского питания для расчетов потерь при расфасовке не проведены контрольные выработки в установленном порядке при производстве пудинга «Светланка», пудинга «Ласунак». Не закончено оформление контрольных выработок для установления нормативов потерь при производстве творога с фруктами и творожка для сластен, а также отсутствуют контрольные выработки определения потерь при расфасовке и термизации йогурта «Крепышок».

Не рассчитаны и не сведены в таблицу количества цельного и обезжиренного молока для составления смеси для производства творога ДМ.

При выборочной ревизии списания упаковочных материалов, моющих и дезинфицирующих веществ (июнь 2007 года) выявлена экономия моющих и дезинфицирующих средств, а также пленю» полиэтиленовой для упаковки

молочной продукции.

В июне 2007 года при списании заготовок «Пюр-Пак» 0,5л на «Молоко Мозырское» допущена ошибка. (Вместо списания по норме в количеству 29528 шт. фактически списано 19290 шт.).

4.3 Оформление и рассмотрение результатов ревизии затрат совершенствование приемом и методов

По результатам ревизии, в ходе которой выявлены нарушения актов законодательства, регулирующих экономические отношения, составляется акт. Результаты ревизии, в ходе которой не выявлено нарушений актов законодательства, оформляются справкой.

Акты подписываются проводившими ревизию работниками контролирующего органа и руководителем вышестоящей организации. Руководитель юридического лица, а также лицо, выполняющее функции главного (старшего на правах главного) бухгалтера проверяемой организации, обязаны подписать акт ревизии. При необходимости акт ревизии подписывается иными участниками ревизии. В случае отказа уполномоченного представителя организации от подписания акта ревизии в нем делается соответствующая запись, и направляется проверяемой организации (вручается его представителю). При этом лицо, отказавшееся от подписания акта ревизии, имеет право письменно изложить мотивы отказа от подписания акта.

При наличии возражений по акту ревизии, подписывающие его лица делают об этом запись перед своей подписью и не позднее 5 рабочих дней со дня подписания акта представляют в письменном виде возражения по его содержанию в контролирующий орган, назначавший ревизию.

Проводивший ревизию работник контролирующего органа, руководитель ревизии вправе потребовать представить также письменные объяснения по выявленным нарушениям у должностных лиц юридического лица, действия (бездействие) которых повлекли нарушение организацией законодательства, регулирующего экономические отношения. Данные объяснения и возражения прилагаются к акту ревизии. По истечении установленного 5-дневного срока возражения к рассмотрению не принимаются. Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, проверяется проводившим ревизию работником (руководителем ревизии), и по ним составляется письменное заключение, с которым ознакомлены лица, представившие в установленном порядке возражения по акту ревизии.

В случае, если выявленное нарушение может быть сокрыто или по выявленным фактам необходимо принять неотложные меры по их устранению и привлечению к ответственности лиц, чьи действия (бездействие) повлекли нарушение организацией законодательства, регулирующего экономические отношения, проводящим ревизию работником контролирующего органа, руководителем ревизии до окончания ревизии составляется отдельный промежуточный акт.

Промежуточный акт подписывается проводившим ревизию работником контролирующего органа, руководителем ревизии. Руководитель юридического лица и главный бухгалтер проверяемой организации, обязаны подписать промежуточный акт ревизии. При необходимости акт ревизии подписывается иными участниками ревизии.

Факты, изложенные в промежуточном акте, включаются в общий акт ревизии. Один экземпляр общего и промежуточного актов направляется проверяемой организации (вручается его представителю).

В акте ревизии с учетом особенностей проведения отдельных видов ревизий указываются (рис.4.4):

При проведении ревизии, уполномоченные должностные лица контролирующего органа обязаны выяснить все существенные для принятия обоснованного решения факты и обстоятельства.

Однородные нарушения могут отражаться в ведомостях (таблицах), прилагаемых к каждому экземпляру акта ревизии, в которых указываются все необходимые данные по каждому факту нарушения: размер причиненного вреда (при его наличии), период, на протяжении которого совершалось нарушение, даты и номера документов и другие. В акте могут приводиться обобщенные итоговые данные и примеры.

основание назначения ревизии, дата и номер предписания на ее проведение, приказ контролирующего органа, должности, фамилии и инициалы лиц, проводивших ревизию;

Особенности проведения отдельных видов ревизий

аты начала и завершения проверки или ревизии (в случае перерывов указывается их период), а также место составления акта ревизии;

должности, фамилии и инициалы работников проверяемой организации, обязанных подписать акт ревизии, с обязательным указанием периода их работы на занимаемых должностях, фамилии и инициалы руководителя юридического лица и лица, выполнявшего функции главного бухгалтера проверяемой организации, занимавших указанные должности в проверяемом периоде, а также иных лиц, привлекаемых к ревизии;

* наименование, местонахождение и подчиненность проверяемого юридического лица, его учетный номер плательщика, реквизиты расчетного и иных счетов;
* наличие книги учета ревизий, а также информация о произведенной в ней записи о данной проверке;
* кем и когда были проведены предыдущие ревизии за проверяемый период по аналогичной тематике, какие приняты меры по выявленным фактам нарушения актов законодательства;
* в приложения акта ревизии включаются акты соисполнителей, определенных координационным планом контрольной деятельности в Республике Беларусь. Если соисполнители не начали ревизию в период проведения ревизии ответственным исполнителем, то в акте об этом делается соответствующая запись;
* какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким методом и за какой период проверены;
* акты законодательства, требования которых нарушены, и (или) установленная законодательством ответственность за данный вид нарушения;
* факты несоблюдения установленного порядка составления и исполнения смет и финансовых планов;
* факты сокрытия или несвоевременного перечисления в бюджет платежей и других сумм, прочих нарушений финансовой дисциплины, неправильного ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, невыполнения требований по осуществлению внутрихозяйственного учета и контроля;
* установленные в ходе ревизии недостачи денежных средств и материальных ценностей, потери от переплаты работникам, поставщикам и подрядчикам по счетам и расчетам, прочим дебиторам, излишки материальных ценностей, выявленные ревизией;
* размер причиненного вреда (при его наличии) и другие последствия выявленных нарушений;
* должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения организацией законодательства, регулирующего экономические отношения;

иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении

Рис.. 4.4 Особенности проведения отдельных видов ревизий

В необходимых случаях к акту могут быть приложены копии или выписки из иных документов, а также справки и расчеты, составленные на основании проверенных документов, заверенные в установленном порядке.

Рассматриваемые вопросы оформляются в акте ревизии в последовательности, предусмотренной типовым перечнем основных вопросов, подлежащих проверке при проведении комплексных ревизий финансово-хозяйственной деятельности организаций Министерства промышленности, ежегодно утверждаемым курирующим заместителем Министра промышленности. При отсутствии в проверяемой организации каких-либо видов финансово-хозяйственной деятельности, предусмотренных типовым перечнем вопросов, в акте делается запись: «В рассматриваемом периоде хозяйственная деятельность не велась».

В акте ревизии не допускается делать ссылки на другие разделы акта, каждый раздел должен содержать полный ответ на вопрос, в то же время не допускается повторение рассматриваемых фактов проверки. Перед подписями членов ревизионной комиссии, руководителя и главного бухгалтера организации должен быть предусмотрен раздел «Рекомендации и предложения».

По окончании ревизии организация Министерства промышленности, проводившая ревизию организации, имеет право проинформировать Министерство промышленности о выявленных фактах нарушений законодательства и внести предложения по их устранению и предотвращению.

При выявлении фактов причинения вреда, недостач и хищений денежных средств (иного имущества), необоснованных списаний денежных средств и товарно-материальных ценностей об этом немедленно ставится в известность лицо, назначившее ревизию. В случае выявления данных фактов, указывающих на признаки преступления, материалы ревизии в оригиналах передаются по согласованию с лицом, назначившим ревизию, правоохранительным органам в 10-дневный срок со дня составления соответствующего акта ревизии.

Материалы ревизии направляются в правоохранительные органы с сопроводительным письмом, в котором указываются наименование проверенной организации, ее местонахождение, характер выявленных нарушений, какие требования актов законодательства не соблюдены, должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение организацией законодательства, регулирующего экономические отношения, с приложением документов, регламентирующих их должностные обязанности. К материалам ревизий прилагаются копии, заверенные в установленном порядке, бухгалтерских, финансовых, производственно-хозяйственных документов и регистров оперативного и бухгалтерского учета. В том числе хранившиеся на магнитных носителях информации в виде электронных документов, свидетельствующие о совершении (сокрытии) нарушений законодательства.

Государственные органы и должностные лица, осуществляющие уголовное преследование, при получении материалов ревизии регистрируют и рассматривают их с принятием решения в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством. О принятом решении (о возбуждении уголовного дела и результатах его рассмотрения, об отказе в возбуждении уголовного дела, прекращении возбужденного уголовного дела) в контролирующий орган направляется копия соответствующего решения (постановления) в 10-дневный срок со дня его вынесения. При невозможности принятия решения по поступившим материалам ревизии вследствие неполноты представленных документов прокурор, начальник следственного подразделения и орган дознания могут назначить дополнительную или повторную ревизию, которая проводится уполномоченным подразделением Министерства финансов (местных финансовых органов). О назначении дополнительной (повторной) ревизии информируется контролирующий орган, направивший правоохранительным органам указанные материалы, который вправе принять участие в проведении дополнительной (повторной) ревизии. Оформленный в соответствии с требованиями настоящей Инструкции акт ревизии направляется должностному лицу контролирующего органа, уполномоченному рассматривать материалы ревизии.

Таким образом по результатам комплексной ревизии унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты», составлен АКТ (Приложение)

Руководитель и главный бухгалтер унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты», подписали акт ревизии. Затем на собрании руководителе и специалистов организации рассматривают результаты проведенной ревизии и принимают меры к устранению недостатков, в учете и отечности.

По результатам проведенного исследования можно сделать вывод ревизия на унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты», проводилась в соответствии с:.

«Порядком организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций», утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 года № 673 «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов. Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций» (в редакции Указа Президента Республики Беларусь от 06.12.2001. года № 722):

Инструкцией «О порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности организаций Министерства промышленности Республики Беларусь» от 22.апр.2008 № 11. и другими законодательными актами.

5. Методика анализа затрат на производство продукции

5.1 Информационное обеспечение и объекты анализа затрат на производство

Одним из основных факторов формирования прибыли производственной организации является себестоимость реализованной продукции. Если она за отчетный период повысилась, то при остальных равных условиях размер прибыли за этот период обязательно уменьшится за счет этого фактора на такую же величину. Между размерами величины прибыли и себестоимости существует обратная функциональная зависимость. Чем меньше себестоимость, тем больше прибыль, и наоборот.

Основными источниками информации анализа себестоимости продукции финансовых результатов в промышленности являются:

- плановые данные (бизнес-план; плановые калькуляции); бухгалтерская отчетность форма 2 типовой бухгалтерской отчетности «Отчет о прибылях и убытках» (Приложение);

- статистическая отчетность: форма 5-з «Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг)» (Приложение);

- 1-п (натура) «Отчет о производстве продукции в натуральном выражении»;

- данные аналитического учета по затратным счетам: 20 «Основное производство»; 25 «Общепроизводственные расходы», 26«Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию»), а также по счету 90 «Реализация», отчетные калькуляции.

5.2 Анализ состава и структуры затрат на производство

На основании данных о сумме затрат на производство продукции на унитарно предприятии «Мозырские молочные продукты» проанализируем состав и структуру затрат за последние два года и сравним их с плановыми показателями (табл. 5.1).

Таблица 5.1 – Анализ о составе и структуре затрат экономическим элементам по унитарному предприятию «Мозырские молочные продукты» за 2007-2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Элементы затрат | 2007г | | 2008г. | | | | Изменение фактических удельных весов по сравнению, % | | Отклонение по сумме, млн. р. (+,-) | |
| план | | фактически | |
| сумма, млн.р. | удельный вес, % | сумма, млн.р. | удель  ный вес, % | сумма, млн.р. | удель  ный вес, % | с 2007 | с планом | от 2007 | от плана |
| 1. Материальные затраты | 26589 | 77,97 | 42100 | 81,38 | 42914 | 81,52 | 3,55 | 0,14 | 16325 | 814 |
| 2. Расходы на оплату труда | 2652 | 7,78 | 3600 | 6,96 | 3683 | 7,00 | -0,78 | 0,04 | 1031 | 83 |
| 3. Отчисления на социальные нужды | 987 | 2,89 | 1250 | 2,42 | 1286 | 2,44 | -0,45 | 0,03 | 299 | 36 |
| 4. Амортизация основных средств и | 883 | 2,59 | 1080 | 2,09 | 1077 | 2,05 | -0,54 | -0,04 | 194 | -3 |

Из таблицы 5.1 видно, что сумма затрат на производство продукции на унитарном предприятии в 2008 году по сравнению с 2007 годом увеличилась на 18541 млн. р., или на 49,1% (50730 ÷ 34100 × 100 - 100), в том числе: материальные затраты возросли на 16325 млн. р., расходы на оплату труда с отчислениями - на 1330 млн. р. (1031 + 299), амортизационные отчисления - на 194 млн. р., прочие затраты - на 692 млн.р.. То есть все статьи затрат в динамике возросли.

В сравнении с планом в 2008 году была получен перерасход затрат на производство продукции в размере 911 млн. р., или на 1,8% (911 ÷ 50830 × 100). Данное изменение следует расценивать с отрицательной стороны. Таких результатов организация достигла благодаря увеличению в сравнению с планом материальных затрат - на 814 млн. р. и расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды - на 119 млн. р.

По данным таблицы 5.1 видно, что основная доля расходов на производство продукции на унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты» приходится на материальные затраты (81,52%). Существенная доля в структуре затрат на производство кондитерских изделий принадлежит расходам на оплату труда (7%). Расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды составляют 9,44% общей суммы затрат, понесенных организацией в 2008 году.

В 2008 году доля прочих затрат оказалась выше запланированной на 6,99 пункта. Увеличение доли расходов на оплату труда по сравнению с прошлым годом может быть связано с увеличением численности работников и повышением тарифных ставок и окладов. Однако известно, что численность работников исследуемой организации ежегодно снижается, поэтому к причинам увеличения статьи затрат «Расходы на оплату труда» можно отнести только повышение тарифных ставок и окладов, связанных с повышением производительности труда.

В 2007 году доля прочих затрат оказалась выше запланированной на 0,10 пункта. Увеличение доли расходов на оплату труда по сравнению с прошлым годом может быть связано с увеличением численности работников и повышением тарифных ставок и окладов. Однако известно, что численность работников исследуемой организации ежегодно снижается, поэтому к причинам увеличения статьи затрат «Расходы на оплату труда» можно отнести только повышение тарифных ставок и окладов, связанных с повышением производительности труда.

Для оценки влияния изменения численности работников на сумму расходов на оплату труда будем использовать формулу (5.1):

∆РОТ(Ч) = АЧ × СЗП1раб, (5.1)

где АРОТ(Ч) - изменение расходов на оплату труда работников организации за счет изменения численности; АЧ - изменение численности работников;

C3II1pa6. - средняя заработная плата одного работника за год в базисном периоде.

По данным организации среднесписочная численность работников за 2007-2008 гг. увеличилась на 25 человека, а средняя заработная плата одного работника в 2007 году составила 5,22 млн. р. (435 тыс. р.. × 12 мес. ÷ 1000).

∆РОТ(Ч) = 25 × 5,22 = 130,5 млн. р.

Сумма отчислений в Фонд социальной защиты населения по ставке 34 по рассчитанной выше сумме составит 44,4 млн. р. (130,5 млн. р. × 34 ÷100).

Сумма отчислений по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве по ставке 1,2% составит 1,6 млн. р. (130,5 млн. р. × 1,2 ÷ 100).

Таким образом в 2007 году на унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» в связи с увеличением численности работников на 25 человек дополнительно увеличило расходы на оплату труда в сумме 176,5 млн. р. (130,5 + 44,4 + 1,6).

Доля элемента «Амортизация основных средств и нематериальных активов» по сравнению с планом снизилось на 0,04%, а по сравнению с 2007 годом увеличилась на 0,54%. Рост доли расходов может быть связан, в основном со снижением расходов по остальным элементам или ростом отдельных статей расходов.

5.3 Анализ себестоимости продукции по калькуляционным статьям

Более точный ответ на причины роста затрат может дать анализ себестоимости затрат на производство по калькуляционным статьям.

Анализ выполнения плана в постатейном разрезе начинается с сопоставления фактических затрат с плановыми, пересчитанными на фактический объем выпущенной продукции их разновидности (табл. 5.2).

Таблица 5.2 – Анализ себестоимости выпускаемой продукции по калькуляционным статьям по унитарному предприятию «Мозырские молочные продукты» за 2008 г.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статья затрат | Фактически выпущенная продукция, тыс.р. | | | | Отклонение от плана | | | | | |
| абсолютная сумма, тыс.р. | | в процентах | | | |
| по плановой себестоимости | | по фактической себестоимости | | к плановой себестоимости по статье | | ко всей плановой себестоимости | |
| 1. Сырье и материалы | 37930 | | 38350 | | 420 | | 1,1 | | 0,81 | |
| 2.Работы и услуги производственного характера выполненные другими организациями | 1350 | | 1384 | | 34 | | 3 | | 0,07 | |
| 3.Элекрическая энергия | 950 | | 1039 | | 89 | | 9,4 | | 0,17 | |
| 4.Тепловая энергия | | 1800 | | 2077 | | 277 | | 15,4 | | 0,54 |
| 5. Прочие материальные затраты | | 70 | | 64 | | -6 | | -8,6 | | -0,01 |
| 6.ИТОГО прямых материальных затрат | | 42100 | | 42914 | | 814 | | 1,9 | | 1,57 |
| 7. Основная заработная плата производственных рабочих | | 3600 | | 3683 | | 83 | | 2,3 | | 0,16 |
| 8. Отчисления на социальные нужды | | 1250 | | 1286 | | 36 | | 2,9 | | 0,07 |
| 9. ИТОГО прямая заработная плата | | 4850 | | 4969 | | 119 | | 2,5 | | 0,23 |
| 10. Общепроизводственные расходы | | 1650 | | 1680 | | 30 | | 1,8 | | 0,06 |
| 11. Общехозяйственные расходы | | 1980 | | 1846 | | -134 | | -6,8 | | -0,26 |
| 12. ИТОГО расходов по обслуживанию производства и управлению | | 3630 | | 3526 | | -104 | | -4,95 | | -0,20 |
| 14. Прочие производственные расходы | | 1150 | | 1232 | | 82 | | 7,1 | | 0,16 |
| 15 Полная себестоимость | | 51730 | | 52641 | | 911 | | 1,8 | | 1,8 |

В соответствии с данными таблицы 5.2, полная себестоимость произведенной продукции в отчетном периоде на 911 млн.р., или на 1,8%, оказалась выше запланированной. Перерасход произошел по всем позициям кроме прочих материальных затрат – на 8,6%, общехозяйственных расходов – на 6,8% от полной плановой себестоимости выпущенной продукции. Все это повлияло на увеличение полной себестоимости произведенной продукции.

Для оценки влияния факторов на сумму материальных затрат организации используя факторную модель (5,2 – 5.5).

МЗ = ВП / МО (5.2)

где МЗ - материальные затраты на производство продукции; ВП - объем выпуска продукции; МО - материалоотдача.

МЗскор. = ВП 1 / МО 0 (5.2)

где МЗскор. - скорректированный показатель материальных затрат; ВП1 - объем выпуска продукции в отчетном периоде; МО0 - материалоотдача в базисном периоде:

ΔМЗ(ВП)=МЗскор-М30, (5.4)

где АМЗ(вп) - влияние выпуска продукции на изменение суммы материальных затрат; МЗскор. - скорректированный показатель материальных затрат; МЗо - материальные затраты в базисном периоде:

ΔМЗ(МО)=МЗ1-М3 скор, (5.5)

где АМЗ(МО) - влияние материалоотдачи на изменение суммы материальных затрат; МЗ1 - материальные затраты в отчетном периоде; МЗскор. - скорректированный показатель материальных затрат.

Для оценки влияния факторов на сумму материальных затрат организации используя факторную модель составим таблицу 5.3

Таблица 5,3 - Расчет влияния факторов на сумму материальных затрат унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» за 2007-2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007г. | 2008г. | Отклонение (+г) | Скорректированный показатель (МЗскор) | Влияние факторов |
| 1. Объем выпуска продукции (ВП), млн. р. | 34712 | 51335 | 16623 | 51335 | 12733 |
| 2. Материалоотдача (МО), руб.(стр. 1 / стр. 3) | 1,31 | 1,20 | -0,11 | 1,31 | 3592 |
| 3. Материальные затраты, млн. р. | 26589 | 42914 | 16325 | 39322 | X |

Данные таблицы 5.3 показывают, что материальные затраты в 2007 году по сравнению с 2008 годом возросли на 39322 млн. р., или на 61,4% (16325 / 26589 × 100), в том числе за счет роста объема выпуска продукции на 51 млн. р. материальные затраты увеличились на 3592 млн. р., а повышение материалоотдачи на 0,11 рубля позволило снизить материальные затраты на 39322 млн. р.

Далее используя факторную модель в таблице 5.3 произведем оценку влияния факторов на сумму расходов на оплату труда работников организации.

Далее используя факторную модель (9) произведем оценку влияния факторов на сумму расходов на оплату труда работников организации.

РОТ = ВП / ПТ × СЗП, (5.6)

где РОТ - расходы на оплату труда работников организации; ВП - объем выпуска продукции; ПТ - производительность труда работников организации; СЗП - средняя заработная плата работников организации.

Для факторного анализа необходимо рассчитать два условных показателя расходов на оплату труда РОТ' и РОТ", которые мы будем использовать при подстановках:

РОТ1 = ВП1 / ПТ0 × СЗП0, (5.7)

где ВП1 - объем выпуска продукции в отчетном периоде; ПТ0 - производительность труда работников в базисном периоде; СЗП0 - средняя заработная плата работников в базисном периоде.

РОТ1 = ВП1 / ПТ1 × СЗП0, (5.8)

где ВП1 - объем выпуска продукции в отчетном периоде; IIT1 - производительность труда работников в отчетном периоде; СЗПо - средняя заработная плата работников в базисном периоде.

Для факторного анализа необходимо рассчитать два условных показателя расходов на оплату труда РО Т1 и РОТ":

1. РО Т1 = 53240 / 94,,89 × 9,3 = 5218 млн.р.,

2. РО Т1 = 53240 / 127,37 × 9,3 = 887 млн.р.,

Таким образом (табл. 5.4), расходы на оплату труда в 2007 году по сравнению с 2006 годом увеличились на 210 млн. р., или на 32,2% (1330 ÷ 3887 × 100), в том числе за счет прироста выручки от реализации продукции на 15947 млн. р. сумма расходов на оплату труда увеличилась на 1579 млн. р., рост тарифных ставок и окладов увеличил среднюю заработную плату работников унитарного предприятия на 2,6 млн. р., что привело к росту расходов на оплату труда еще на 1082 млн. р.

Таблица 5.4 - Расчет влияния факторов на сумму расходов на оплату труда работников унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» за

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007г | 2008г | Отклонение (+, -) | Подстановки | | Влияние факторов | |
| 1 | 2 | Расчет | сумма |
| 1. Выручка от реализации продукции (ВП), млн. р. | 37293 | 53240 | 15947 | ВП! | ВЩ | РО Т" - РОТо | 1579 |
| 2. Среднесписочная численность работников, чел. | 393 | 418 | 25 | - | - | - | - |
| 3. Производительность труда (стр. 1 / стр. 2), млн. р. | 94,89 | 127,37 | 32,5 | ПТо | ПТ1 | РОТ" - РОТ | -1331 |
| 4. Средняя заработная плата работников, млн. р. (стр. 5 / стр. 2) | 9,3 | 11,9 | 2,6 | СЗПо | СЗПо | POT1 - РОТ" | 1082 |
| 5. Расходы на оплату труда, млн. р. | 3639 | 4969 | 1330 | РОТ" = | РОТ" = |  |  |
| 5218 | 3887 |

Повышение производительности труда работников на 32,5 млн. р., позволило данной организации сэкономить 1331 млн. р. по статье «Расходы на оплату труда». В отличие от прямых затрат косвенные расходы связаны с производством нескольких видов продукции и относятся на объекты калькулирования путем распределения соответственно определенной базе. Анализ состава и динамики косвенных расходов представлен в таблице 5.5.

Анализируя данные таблицы 5.5 можно сделать следующий вывод. Увеличение в 2008 году расходов по обслуживанию производства и управлению на 1 р. выпущенной продукции по сравнению с 2008 годом на 20 коп. при увеличении их абсолютной суммы свидетельствует об опережении темпа роста объема выпуска продукции темпа роста расходов по обслуживанию производства и управлению, что привело к снижению.

Таблица 5.5 - Данные о динамике косвенных расходов унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» за 2007-2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2007 | 2008 | | Расходы на 1р. произведенных строительно-монтажных работ | | | Отклонение фактических расходов на 1р. строительно-монтажных работ | |
| план | факти-чески | 2006 | план | факти-чески | от 2007г. | от плана |
| Объем производственных работ в действующих ценах (за вычетом налогов и других обязательных платежей), млн.р. | 34712 | 51100 | 51335 | - | - | - | - | - |
| Полная себестоимость выпущенной продукции работ, млн.р. | 34100 | 51730 | 52641 | 0,982 | 1,012 | 1,025 | 0,043 | 0,013 |
| В ее составе: |  |  |  |  |  |  |  |  |
| прочие расходы, млн.р. | 133 | 1150 | 1232 | 0,004 | 0,023 | 0,024 | 0,020 | 0,001 |
| удельный вес в полной себестоимости, % | 0,4 | 2,2 | 2,3 | - | - | - | - | - |
| Общепроизводственные расходы, млн.р. | 1430 | 1650 | 1680 | 0,041 | 0,041 | 0,032 | -0,009 | -0,009 |
| Удельный вес в полной себестоимости, % | 4,2 | 3,2 | 3,2 | - | - | - | - | - |
| Общехозяйственные расходы, млн.р. | 1575 | 1980 | 1846 | 0,045 | 0,038 | 0,035 | -0,010 | -0,003 |
| Удельный вес в полной себестоимости, % | 4,6 | 3,8 | 3,5 | - | - | - | - | - |

Доля расходов по обслуживанию производства и управлению в полной себестоимости продукции увеличились в динамике за последние два года на 1,9% (2,3 – 0,4), а по сравнению с планом - не изменилась.

Причем уменьшение в динамике обусловлено уменьшением доли общепроизводственных и общехозяйственных расходов на 1% и 1,1% соответственно. Следует отметить, что в составе полной себестоимости отсутствует статья расходов на реализацию

5.4 Анализ себестоимости отдельных видов продукции

Далее изучим динамику себестоимости молочных издеоий за последние два года. Результаты расчетов представим в таблице 5.6

Данные таблицы 5.6 показывают то, что в 2008 году унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» произошел прирост себестоимости выпускаемой продукции по сравнению с 2007 годом по всем их видам.

Таблица 5.6 - Динамика себестоимости по видам продукции унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» за 2007-2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды продукции | 2007 г., млн. р. | 2008 г. | | Темп изменения, % | Выполнение плана, % | Отклонение, млн р. (+.-) от 2008г. | |
| план, млн. р. | фактически, млн. р. |
| от 2007 | плана |
| Творог весовой 9% жирности | 3542 | 4490 | 5510 | 155,6 | 122,7 | 1968 | 1020 |
| Молоко сухое цельное | 4778 | 9400 | 1130 | 23,7 | 12,0 | -3648 | -8270 |
| Сметана | 3055 | 5900 | 7396 | 242,1 | 125,4 | 4341 | 1496 |
| Творог весовой полужирный | 6946 | 9460 | 9710 | 139,8 | 102,6 | 2764 | 250 |
| Молоко в полиэтиленовом пакетиках жирностью 3,2% | 5053 | 7300 | 9860 | 195,1 | 135,1 | 4807 | 2560 |
| Масло животное | 4911 | 6480 | 6498 | 132,3 | 100,3 | 1587 | 18 |
| Сыр жирный | 1247 | 4250 | 6698 | 537,1 | 157,6 | 5451 | 2448 |
| Казеин | 4568 | 4450 | 5659 | 123,9 | 127,2 | 1091 | 1209 |
| Итого | 34100 | 51730 | 52461 | 1549,6 | 882,9 | 18361 | 731 |

Наибольший прирост произошел по себестоимости сыра жирного - на 5451 млн. р. Исключение составили лишь молоко сухое, общая стоимость снизилась 3648 млн.р. или 76,3%. В динамике общая себестоимость выпускаемой продукции увеличилась на 18361 млн.р. По сравнению с планом общая себестоимость выпускаемой продукции увеличилась на 731 млн.р. Результаты динамики себестоимости по видам продукции унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» за 2007-2008 гг. представим на рис. 5.1



Рис.1.1 Динамика себестоимости по видам продукции унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» за 2007-2008 гг.

Структура себестоимости продукции по видам за последние два года и в сравнении с планом выглядит следующим образом (таблица 5.7).

Таблица 5.7 - Структура себестоимости продукции по видам продукции унитарного предприятия «Мозырские молочные продукты» за 2007-2008 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды продукции | 2007 | | 2008 | | | | Изменение фактических удельных весов по сравнению, % от 2008г. | |
| план | | фактически | |
| сумма, млн. р. | Удельный вес, % | сумма, млн. р. | Удельный вес, % | сумма, млн. р. | удельный вес, % | с 2007 | с планом |
| Творог весовой 9% жирности | 3542 | 10,4 | 4490 | 8,7 | 5510 | 10,5 | 0,1 | 1,8 |
| Молоко сухое цельное | 4778 | 14,0 | 9400 | 18,2 | 1130 | 2,2 | -11,9 | -16,0 |
| Сметана | 3055 | 9,0 | 5900 | 11,4 | 7396 | 14,1 | 5,1 | 2,7 |
| Творог весовой полужирный | 6946 | 20,4 | 9460 | 18,3 | 9710 | 18,5 | -1,9 | 0,2 |
| Молоко в полиэтиленовом пакетиках жирностью 3,2% | 5053 | 14,8 | 7300 | 14,1 | 9860 | 18,8 | 4,0 | 4,7 |
| Масло животное | 4911 | 14,4 | 6480 | 12,5 | 6498 | 12,4 | -2,0 | -0,1 |
| Сыр жирный | 1247 | 3,7 | 4250 | 8,2 | 6698 | 12,8 | 9,1 | 4,6 |
| Казеин | 4568 | 13,4 | 4450 | 8,6 | 5659 | 10,8 | -2,6 | 2,2 |
| Итого | 34100 | 100,0 | 51730 | 100 | 52461 | 100 | - | - |

Данные таблицы 5,7 свидетельствуют о том, что в динамике в структуре себестоимости по видам произошли следующие изменения. Уменьшилась доля себестоимости молока сухого (на 11,9 п. п.). Наибольшее увеличение доли себестоимости произошло по сырам жирным 9,1 п.п.

В сравнении с планом наблюдается несколько иная картина. Уменьшилась доля затрат по молоку сухому на - на 16.0 п. п. и маслу животному на 0,1п.п.

Наибольшее увеличение доли себестоимости произошло по молоку в полиэтиленовом пакетиках жирностью 3,2%- на 4,7 п. п. Результаты представим на рисунке

Таким образом если в динамике себестоимость затрат на производство продукции растет, то в сравнении с планом получена экономия, что доказывает заинтересованность исследуемой организации в снижении затрат на производство продукции.

Для оценки влияния факторов на изменение затрат на рубль продукции, используя факторную модель (5,9-5.11):

З / ВП, (5.9)

где Зi - затраты на рубль продукции ί - го вида; 3 - затраты на производство ί - го вида продукции; ВП - объем выпуска ί - го вида продукции.

Расчет влияния факторов на основании факторной модели производится по формулам:

З1 / ВП0 - З0 / ВП0, (5.10)

где Δ Зi(ΔЗ) - изменение затрат на рубль продукции ί - го вида за счет изменения суммы затрат; 3i - затраты на производство ί - го вида продукции в отчетном периоде;

30 - затраты на производство ί - го вида продукции в базисном периоде; ВП0 - объем выпуска ί - го вида продукции в базисном периоде:

Δ Зi(ΔВП) = З1 / ВП1 - З1 / ВП0 (5.11)

где Δ Зi(ΔВП) \_ изменение затрат на рубль продукции ί - го вида за счет изменения объема выпуска; З1 - затраты на производство ί - го вида продукции в отчетном периоде; ВП0 - объем выпуска ί - го вида продукции в базисном периоде; ВП1 - объем выпуска ί - го вида продукции в отчетном периоде.

Наибольшее снижение затрат на рубль продукции произошло по казеину - на 20 копеек, в том числе за счет влияния объема производства - на 26 и 49 копейки соответственно.

5.5 Резервы снижении себестоимости продукции

В настоящее время для организаций все более актуальной становится задача предотвращения неоправданных затрат, которых можно было бы избежать. Ее решение заключается в осуществлении предварительного контроля затрат, своевременном выявлении и устранении отклонений от нормативов, а именно, внедрении в практику перерабатывающих организаций системы «стандарт-кост». Она представляет собой систему определения ожидаемых затрат организации и отдельных ее подразделений. Смысл системы заключается в том. что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, и обособленно учитываются возникшие отклонения по каждому центру ответственности отдельно. Выявленные в результате сравнения фактических и нормативных затрат отклонения могут быть «неблагоприятными» или «благоприятными». Отклонение по затратам считается «неблагоприятным», если фактическая цена или количество оказались выше нормативной цены или количества. Соответственно, отклонение признается «благоприятным», если фактическая цена или количество оказались ниже нормативной цены или количества. Однако следует отметить, что в отношении отклонений следует осторожно употреблять термины «неблагоприятные» или «благоприятные», так как они указывают только на алгебраическое значение отклонения и далеко не всегда реально оценивают значение отклонений для организации. Таким образом, отклонения сами по себе мало что значат, но они необходимы для контроля, анализа и исследования причин их возникновения.

Анализ отклонений на основе нормативных затрат является средством контроля для установления результатов деятельности структурного подразделения. Управление затратами на основе нормативов и смет предотвратит ненужные потери, повысит эффективность производства. Система управления затратами будет состоять из следующих слагаемых:

предварительного составления нормативных калькуляций на основе технически обоснованных нормативов затрат;

учета фактических затрат на производство с подразделением затрат по нормативам и отклонений от них;

учета отклонений фактических затрат от нормативных по статьям затрат, местам их возникновения, причинам и виновным лицам.

Такая организация учета позволит осуществлять контроль и анализ отклонений, что даст возможность принимать в оперативном порядке необходимые решения по управлению себестоимостью выпускаемой продукции. Система «стандарт-кост» уже содержит в себе возможность оперативного контроля и анализа отклонений затрат, что является важным преимуществом данной учетно-аналитической концепции. При ее использовании определяется отклонение двух типов — отклонение в затратах за счет цен (влияние внешних факторов) и отклонение в затратах за счет количества потребленных ресурсов (влияние внутренних факторов), при этом последнее из них является основой для осуществления мероприятий по оптимизации затрат на производство. Поэтому данная концепция располагает также инструментами, позволяющими решить вопрос и об определении влияния различных факторов на величину отклонений. Информация об имеющихся отклонениях будет использоваться руководством для принятия оперативных управленческих решений. Так как она строится по принципу управления по отклонениям, то это позволяет пользоваться не всеми сведениями о ходе производственного процесса, а только теми, которые характеризуют отклонения от нормативов и которые должны стать объектом управленческого воздействия. Тем самым будет обеспечиваться быстрота оценок и принятия решений, их действенность.

Таким образом, получаемая информация об отклонениях будет иметь следующее значение:

информация о характере, величине, причинах и виновниках отклонений позволит оперативно принимать экономически обоснованные решения по регулированию производственного процесса. Уменьшение величины отклонений или их устранение свидетельствуют о результатах экономического регулирования и его воздействии на конечные результаты;

при оперативном выявлении отклонений рационализируется сбор и обработка информации о затратах. Отклонения характеризуют наиболее существенную с точки зрения контроля за затратами информацию, представляют собой результат фильтрации многочисленных данных о затратах, избирающий только те из них, на которых должны базироваться решения по управлению.

Анализ отклонений от нормативных затрат по всем статьям, местам и ответственным лицам позволяет на каждом участке видеть результаты работы и принимать меры по устранению причин перерасхода. Это особенно важно для организации анализа и контроля результатов по выпуску продукции по отдельным видам. Такой подход позволяет не только организовать достоверный контроль затрат, но и систематически анализировать отклонения от нормативов по местам их возникновения с целью оперативного воздействия на процесс формирования себестоимости произведенной продукции. При этом причины отклонений могут быть различные. Так, к примеру, отклонение в цене приобретения сырья для переработки возникает в момент их закупки. Причинами их могут быть неточно рассчитанные нормативные цены, неэффективность действий отдела снабжения, обусловленный инфляцией рост стоимости. Ответственность за большинство отклонений по цене закупаемых материальных ценностей несет отдел снабжения.

Рассчитать эти отклонения можно следующим образом. Отклонение по цене материальных ценностей определяется как разница между фактической и нормативной ценой за единицу сырья, умноженная на количество закупленного сырья, по следующей модели:

ΔОМЦ = (ФЦ - НЦ) × К, (5.12)

где ΔОМЦ — отклонение в затратах за счет изменения цен на потребленное сырьё для переработки; ФЦ — фактическая цена; НЦ — нормативная цена; К — количество закупленных материалов.

Пример: Исходные данные для анализа затрат представлены в нижеприведенной таблице. 5.9.

Таблица 5.9 – Отчет об исполнении сметы за 2009г. унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид отклонений | По норме | Фактически | Отклонение |
| Затраты по сырью, р. | 2900 | 3015 | 115 |
| Количество т. | 526 | 530 | 4 |
| Цена, р. | 1800 | 1840 | 40 |
| Затраты по отплате труда, р. | 775 | 782 | 7 |
| Ставка оплаты труда, р. | 125 | 150 | 25 |
| Трудоемкость (с учетом объема) чел-ч | 240 | 236 | -4 |

Исходя из данных таблицы, можно определить сумму отклонений фактических затрат от нормативных по ценам на сырье для переработки молочных продуктов (АОМ = (1 840 - 1 800) × 530 = 21 200 р.).

Вторым фактором, влияющим на размер материальных затрат, является удельный расход сырья для переработки. Отклонения от норм по использованию сырья определяются путем сопоставления фактически израсходованных сырья с нормативным расходом на фактический объем работ. Отклонения от норм расхода сырья по причинам и виновным лицам будут выявляться по информации, зафиксированной в материальных отчетах по расходу сырья для переработки (количество израсходованного, объем выпущенной продукции и т. д.).

В целом, расчет отклонения по использованию сырья определяется по следующей модели:

ΔОМк = (ФК - НК) × НЦ, (5.13)

где ΔОМк — отклонение в затратах за счет количества израсходованного сырья; ФК — фактическое количество; НК — нормативное количество на фактический объем продукции; НЦ — нормативная цена сырья.

Исходя из данной модели, можно определить сумму отклонений фактических затрат от нормативных за счет влияния количества материалов

(АОМк = (530 - 526) × 1 800 = 7 200 р.).

Отклонение по сырью для переработки будет представлять собой разницу между фактическими затратами и нормативными с учетом фактического объема (пробега) следующим образом:

АОМ = ФЗ - ИЗ, (5.14)

где ΔОМ — совокупное отклонение по сырью для переработки; ФЗ — фактические затраты; НЗ — нормативные затраты с учетом фактического объема (пробега).

Таким образом, общее отклонение по сырью для переработки составит 115 р.; складывается оно под действием следующих факторов: отклонение по цене — 21 200 р.; отклонение по использованию сырья для переработки — 7 200 р.

Важное значение в поиске резервов снижения себестоимости выпускаемой продукции имеет оперативный анализ затрат на оплату труда. В связи с этим следующим этапом расчетов является выявление отклонений фактической заработной платы от нормативной. Отклонения от нормативных затрат по оплате труда могут быть вызваны двумя причинами — ставкой оплаты труда и эффективностью труда. Причинами отклонений по ставке оплаты труда могут быть изменение государством минимальной заработной платы и, в связи с этим, увеличение тарифных ставок, а также различного рода доплаты. Отклонение от нормативной суммы за счет изменения ставки оплаты труда определяется умножением разности между фактической и нормативной ставкой оплаты одного часа на фактическое количество отработанных часов по следующей формуле:

ΔОТс = (ФС-НС) × ФЧ, (5.15)

где ΔОТс — отклонение в затратах по оплате труда за счет ставки; ФС — фактическая ставка; НС — нормативная ставка; ФЧ — фактическая трудоемкость.

Исходя из данных таблицы, приведенной выше, определяется размер отклонений фактических затрат от нормативных в связи с изменением ставки оплаты труда:

(АОТс = (150 - 125) × 236 = 5900 р.).

Возможными причинами отклонений затрат по оплате труда за счет трудоемкости могут быть техническая неисправность оборудования, сверхнормативный простой, недостаточное поступление сырью для переработки и др. Данное отклонение рассчитывается по следующей модели:

ΔОТт - (ФЧ - НЧ) × НС, (5.16)

где ΔАОТт — отклонение в затратах по оплате труда за счет трудоемкости; ФЧ — фактическая трудоемкость; НЧ— трудоемкость по норме с учетом фактического объема работ; НС — нормативная ставка оплаты труда.

Исходя из данной модели, можно определить отклонение затрат по оплате труда за счет трудоемкости (ΔОТГ = (236 - 240) × 125 = -500 р.).

В целом, отклонение по оплате труда определяется по модели:

ΔОТ = ФЗ - ИЗ, (5.17)

где ΔОТ— совокупное отклонение по оплате труда; ФЗ — фактические затраты; НЗ — нормативные затраты с учетом фактического объема работ.

Таким образом, общее отклонение по заработной плате составит -5400 р., которое будет складываться под действием следующих факторов:

отклонение за счет ставки — 5900 р.;

отклонение за счет трудоемкости — 500р.

Одним из этапов управления является оперативный анализ и контроль отклонений постоянных затрат, который следует проводить по каждой статье расходов на основании отчетов центров ответственности. Отклонения, выявленные в течение отчетного периода по отдельным статьям этих затрат, необходимо группировать и накапливать в порядке оперативного контроля за соблюдением сметы по местам их возникновения, ответственным лицам и причинам. Эта информация окажет помощь руководству организации в принятии решений по устранению возникших отклонений.

Следующим этапом управления является установление факторов, повлиявших на возникновение отклонений. В связи с этим необходим классификационный перечень причин и виновных лиц отклонений по технико-эксплуатационным факторам. Например, причинами отклонений по заработной плате водителей могут быть как эксплуатационные (оплата сверхурочных часов, работы в выходные и праздничные дни и т. д.), так и технические факторы (возврат оборудования технической неисправности и др.). На величину отклонений по сырью для переработки могут влиять также эксплуатационные и технические факторы. Применение данного классификатора позволит усилить контроль за организацией рационального использования средств, трудовых ресурсов, предметов труда.

Заключение. Подводя итог вышеизложенному, можно констатировать, что цель оперативного управления затратами заключается в установлении контроля за факторами и причинами отклонений в целом и по калькуляционным статьям и, тем самым, нахождении путей управления величиной себестоимости выпускаемой продукции. Таким образом, по каждой статье необходимо найти общее отклонение и детализировать его по факторам и причинам для принятия решений по управлению затратами.

Применение предложенной методики анализа отклонений фактических затрат от нормативных на унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты» позволит своевременно их выявлять, принимать адресные меры по устранению неблагоприятных отклонений, что, в свою очередь, будет способствовать оперативному контролю за формированием затрат и повышению эффективности управления процессом формирования себестоимости продукции.

Заключение

Условия перехода к рыночной экономике побуждают трудовой коллектив унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты» к постоянному поиску резервов повышения эффективности деятельности и улучшения финансового состояния.

Как показано исследование, предприятия остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать ревизию и анализ затрат на производство, принимать обоснованные управленческие решения. Используемая на предприятиях традиционная система контроля за затратами на выпуск продукции ориентирована, прежде всего, на представление информации о деятельности предприятия внешним пользователям. Вместе с тем, перед учетом стоит задача обеспечения необходимой информацией не только внешних потребителей, но и удовлетворение потребности аппарата управления предприятия. С этой целью необходимо усилить информационные функции учета, его оперативные и аналитические свойства, организовать аналитический учет исходя из нужд управления.

Эффективное управление затратами на выпуск продукции требует повышения оперативности получения учетной информации, так как от своевременного принятия управленческих решений зависят конечные результаты работы предприятия. Существующие методики и организация ревизии (контроля) и анализа за затратами на выпуск продукции в перерабатывающих предприятиях практически не способствуют принятию эффективных управленческих решений по устранению воздействия факторов (причин), отрицательно влияющих на экономические показатели. Действующая система учета ревизии и анализа затрат на в перерабатывающих предприятиях не позволяет эффективно управлять производственным процессом. Недостаточно используются средства автоматизированной обработки учетной информации.

Производственный учет на промышленных предприятиях напрямую зависит от особенностей организации и технологии производственного процесса, действующих форм и структур управления и других факторов.

Важным условием эффективного управления промышленного предприятия является оптимальное формирование и контроль за соотношением между тремя группами важнейших экономических показателей хозяйственной деятельности предприятия: объемом производства (реализации) продукции, затратами и прибылью. Это соотношение анализируется для исследования комплекса причинно-следственных взаимосвязей важнейших показателей конечных результатов деятельности предприятия, научного обоснования управленческих решений. Изучение взаимосвязи затрат, объема продаж и чистой прибыли расширяет возможности руководства в принятии оптимальных управленческих решений (таких, как использование производственных мощностей, выбор ассортимента продукции, установление цен на нее и др.) и служит средством раскрытия потенциальной прибыли, которой может достичь организация.

На примере деятельности унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты» исследована и изучена методика проведения ревизии и анализа затрат на производство продукции в перерабатывающих предприятиях и предложены резервы снижении себестоимости продукции на унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты».

Проведенный анализ показал в 2008 году по сравнению с 2006 годом темп объема производства опережает темп роста выручки от реализации продукции в сопоставимых ценах на 4,75% (172,99-168,24). В 2008 году по сравнению с 2007 годом темп объема производства опережает темп роста выручки от реализации продукции в сопоставимых ценах на 5,19% (149,77-144,58). Организация сработала с убытком от реализации продукции в 2006 году который составил 1091 млн.р. В 2007 году реализация продукции принесла прибыли унитарному предприятию на сумму 1051 млн. р. что произошло вследствие снижения показателя затрат на 1 рубль реализованной продукции с 1,038 р. до 0,972 р. (на 1,51%). В 2008г. ситуация изменилась убыток от реализации составил 2857 млн.р. что произошло вследствие увеличения показателя затрат на 1 рубль реализованной продукции с 0,972 р. до 1,054 р. (на 8,42%).

Унитарное предприятие «Мозырские молочные продукты» в 2006г. по получила убыток в суме 1380 млн.р. В 2007г. была получена прибыль в сумме 802 млн.р. которая была полностью использована на уплату налогов, сборов и других платежей из прибыли. В 2008г. был получен убыток за отечный период в сумме 3379 млн.р. причиной этому послужила увеличение себестоимости на 19855 млн.р. или на 54,78%. Позитивным фактом деятельности организации за 2008г по сравнению с 2006/2007гг. является повышение фондоотдачи основных средств на 45,9% и 32,72% соответственно. Производительность увеличилась в 2008г. по сравнению с 2006г. и 2007г на 54,96%, и 35,93% соответственно. Среднемесячная заработная плата увеличилась в 2008г. по сравнению с 2006г. и 2007г на 19,18%, и 7,41% соответственно.

Анализ показал что сумма затрат на производство продукции на унитарном предприятии в 2008 году по сравнению с 2007 годом увеличилась на 18541 млн. р., или на 49,1% (50730 ÷ 34100 × 100 - 100), в том числе: материальные затраты возросли на 16325 млн. р., расходы на оплату труда с отчислениями - на 1330 млн. р. (1031 + 299), амортизационные отчисления - на 194 млн. р., прочие затраты - на 692. То есть все статьи затрат в динамике возросли.

В сравнении с планом в 2008 году была получен перерасход затрат на производство продукции в размере 911 млн. р., или на 1,8% (911 ÷ 50830 × 100). Данное изменение следует расценивать с отрицательной стороны. Таких результатов организация достигла благодаря увеличению в сравнению с планом материальных затрат - на 814 млн. р. и расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды - на 119 млн. р.

В качестве резервов снижения себестоимости продукции, заключается в осуществлении предварительного контроля затрат, своевременном выявлении и устранении отклонений от нормативов, а именно, внедрении в практику перерабатывающих организаций системы «стандарт-кост». Она представляет собой систему определения ожидаемых затрат организации и отдельных ее подразделений. Цель оперативного управления затратами заключается в установлении контроля за факторами и причинами отклонений в целом и по калькуляционным статьям и, тем самым, нахождении путей управления величиной себестоимости выпускаемой продукции. Таким образом, по каждой статье необходимо найти общее отклонение и детализировать его по факторам и причинам для принятия решений по управлению затратами.

Применение предложенной методики анализа отклонений фактических затрат от нормативных на унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты» позволит своевременно их выявлять, принимать адресные меры по устранению неблагоприятных отклонений, что, в свою очередь, будет способствовать оперативному контролю за формированием затрат и повышению эффективности управления процессом формирования себестоимости продукции.

Предлагаемая методика анализа затрат на производство продукции на перерабатывающих предприятиях рекомендована для использования на унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты» при планировании объемов производства и реализации новых видов выпускаемой продукции, определении цен, прогнозировании прибыли, определении наиболее выгодных вариантов выпускаемой продукции, оптимизации использования производственных мощностей.

Результаты проведения исследования могут быть использованы в практической работе на унитарном предприятии «Мозырские молочные продукты» при контроля и анализа затрат на производство продукции в целях принятия управленческих решений, а также на других производственных предприятиях.

Экономическая значимость результатов исследования выражается в повышении экономической эффективности управленческих решений, оптимизации использования производственных мощностей. Применение содержащихся в дипломной работе рекомендаций по организации проведения ревизии и анализа затрат на производство продукции в значительной степени оптимизировать их размеры и получить эффект в виде прямой экономики производственных ресурсов.

Список использованных источников

1. Андреев, В.Д. Основы научных исследований в бухгалтерской деятельности: учеб. пособие для вузов / В.Д. Андреев. – М.: Экономистъ 2003. – 208 с.
2. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие для вузов / В.П. Астахов. – М.: ИКЦ МарТ, 2005. – 960 с.
3. Бухгалтерский учет: учеб. пособие. / О.А. Левкович, И.Н. Бурцева. – 5-еизд.,перераб.идоп.-Мн.: Минск: Амалфея, 2007. – 800с.
4. Бухгалтерский учет: учеб. для вузов / И.И. Бочкарева [и др.]; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Велби, 2004. – 768 с.
5. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учеб. пособие / П.Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П.Г. Пономаренко. – Мн.: Выш. шк., 2006. – 527 с.
6. Гапоненко, Н.П. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: руководство по подготовке и защите дипломных работ / Н.П. Гапоненко, М.В. Косолапова, В.А. Свободин. — М.: Дашков и К, 2007. — 48 с.
7. Гусева, Т.М. Основы бухгалтерского учета: теория, практика, тесты: учеб. пособие для вузов / Т.М. Гусева, Т. Н. Шеина. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 368 с.
8. Денежные средства: учет, анализ, аудит: учеб. пособие для вузов / [под ред. В.А. Пипко]. – М.: Финансы и статистика, 2007. — 240 с.
9. Евдокимович, В.И. Принципы и методики поиска резервов повышения эффективности их хозяйствования, в процессе комплексной ревизии / В.И. Евдокимович / Бухгалтерский учет и анализ. - 2006. - № 11
10. Евдокимович. В.И. Инвентаризация и документальная ревизия: проблемы обеспечения их высокого качества и пути решения: экономический контроль в Республике Беларусь / В.И. Евдокимович // Бухгалтерский учет и анализ. - 2007. - № 6.
11. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 14 февр 2008 г., № 19
12. Инструкция о порядке организации и проведения ревизий и проверок финансово–хозяйственной деятельности организаций Министерства промышленности Республики Беларусь: утв. приказом Министерства промышленности Респ. Беларусь от 11 апреля 2008г., № 11 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр".
13. Инструкция о порядке раскрытия информации и предоставления бухгалтерской отчетности о финансовых инструментах: утв. пост. М–ва финансов Респ. Беларусь от 22 дек. 2006 г., № 164 //) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр".
14. Инструкция по бухгалтерскому учету "Расходы организации": утв. постановлением М–ва финансов Респ. Беларусь от 26 дек. 2003 г., № 182 (в ред. Постановления от 31 марта 2008 г., № 49) // КонсультантПлюс: Беларусь. [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр". – Мн., 2009
15. Инструкция по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты": утв. постановлением М–ва финансов Респ. Беларусь от 25 авг. 2003 г., № 121 //) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр".
16. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. постановлением Министерства финансов Респ. Беларусь от 30 нояб. 2007 г., № 180 //) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр".
17. Камышанов, П.И. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие для вузов / П.И. Камышанов. – М.: Омега–Л, 2004. – 640 с.
18. Керимов, В.Е. Бухгалтерский управленческий учет: учеб.для вузов / В.Е.Керимов. – М.: Дашков и К, 2007. – 460 с.
19. Кожарский, В. В. Финансовая отчетность торговых организаций: учеб. / В.В. Кожарский, Е. В. Ильющенко. – Мн.: ТетраСистемс, 2002. – 336 с.
20. Козлова, Е.П. Бухгалтерский учет в организациях: учеб. / Е. П. Козлова, Т. Н. Бабченко, Е. Н. Галанина. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 768 с.
21. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет: учеб пособие для вузов / Н. П. Кондраков, М.А. Иванова. – М.: ИНФРА–М, 2005. – 368 с.
22. Кончаков, О.В. Автоматизированная обработка учетно-аналитической информации: тест.задания [электронный ресурс] / О.В.Кончаков. – Мн.: БТЭУ, 2007.
23. Положение о порядке формирования и применения цен и тарифов: утв. постановлением М–ва экономики Респ. Беларусь от 22 апр. 1999 г., № 43 (в ред. Постановления М-ва экономики Респ. Беларусь от 8 февр. 2006 г., № 24)
24. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации": утв. постановлением М–ва финансов Респ. Беларусь от 17 апр. 2002 г., № 62
25. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»: Утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 17 апр. 2002 г. № 62 //) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр".
26. Порядок ведения сводного (консолидированного) учета, баланса и отчетности в части деятельности финансово–промышленной группы: утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 26 февр. 2003 г., № 255 //) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр".
27. Титов, В.И. Анализ и диагностика финансово–хозяйственной деятельности предприятия: учеб. для вузов / В.И. Титов. – М.: Дашков и К, 2005. – 352 с.
28. Хмельницкий, В.А. Ревизия и аудит: учеб. пособие для вузов / В.А. Хмельницкий. – Мн.: Кн. Дом, 2005. – 480 с.
29. Шевлюков, А.П. Консолидированные макроэкономические балансы экономики Республики Беларусь: монография / А.П. Шевлюков. – Гомель: БТЭУ, 2002. – 88 с.