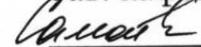


Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический
Кафедра финансов
Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Направленность (профиль) образовательной программы Бухгалтерский учет,
анализ и аудит

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой

 Е. А. Самойлова

« 01 » 02 2022 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему: Особенности калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий (на примере Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»)

Исполнитель
студент группы 871-уз62


(подпись, дата)

М.П. Романцова

Руководитель
доцент, канд. экон. наук


(подпись, дата)

Е.А. Самойлова

Нормоконтроль
ассистент


(подпись, дата)

С.А. Петрова

Благовещенск 2022

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический
Кафедра финансов

УТВЕРЖДАЮ

Зав. кафедрой

Самойлова Е.А. Самойлова
подпись И.О. Фамилия

«26» 10 2021 г.

ЗАДАНИЕ

К выпускной квалификационной работе студента Романцовой Маргариты Павловны

1. Тема выпускной квалификационной работы: «Особенности калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий (на примере Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»)»

(утверждено приказом от 29.10.2021 № 2612-уч)

2. Срок сдачи студентом законченной работы 01.02.2022

3. Исходные данные к бакалаврской работе финансовая отчетность, учебная литература, нормативно-правовые акты, научные публикации и др.

4. Содержание выпускной квалификационной работы (перечень подлежащих разработке вопросов): 1. Теоретические и методические основы бухгалтерского учета оплаты труда в бюджетных учреждениях; 2. Организационно-экономическая характеристика Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»; 3. Особенности калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий (на примере Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»).

5. Перечень материалов приложения: (наличие чертежей, таблиц, графиков, схем, программных продуктов, иллюстративного материала и т.п.) 3 рисунка, 6 таблиц, 4 приложения

6. Консультанты по выпускной квалификационной работе (с указанием относящихся к ним разделов)

Дата выдачи задания 26.10.2021.

Руководитель выпускной квалификационной работы Самойлова Елена Алексеевна, доцент, к.э.н.

(фамилия, имя, отчество, должность, ученая степень, ученое звание)

Задание принял к исполнению (дата): 26.10.2021 Романцова
(подпись студента)

РЕФЕРАТ

Бакалаврская работа содержит 66 с., 1 рисунок, 12 таблиц, 51 источник, 5 приложений

СЕБЕСТОИМОСТЬ, КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ, УЧЕТ ЗАТРАТ, УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ДИНАМИКА, СТРУКТУРА, РЕКОМЕНДАЦИИ

Цель данной работы – разработать мероприятия по совершенствованию системы калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания».

Предметом исследования являются особенности калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий.

Объект исследования – Читинский филиал ОАО «Железнодорожная торговая компания».

В первой главе раскрывается понятие себестоимости, калькулирования себестоимости продукции, методы учета затрат на производство, а так же нормативное регулирование бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции.

Во второй главе раскрывается организационная структура и основные виды деятельности исследуемого объекта ОАО «Железнодорожная торговая компания», приводятся основные экономические показатели деятельности данной компании и ее учетная политика.

В третьей главе приводится анализ динамики и структуры затрат на производство хлебобулочных и кондитерских изделий, особенности учета затрат на их производство, а так же основные рекомендации по совершенствованию системы калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания».

В данной ВКР разработаны мероприятия по совершенствованию системы калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий на основе Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания».

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
1 Теоретические основы калькулирования себестоимости продукции	9
1.1 Понятие себестоимости, калькулирования себестоимости продукции	9
1.2 Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	13
1.3 Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции	16
2 Экономическая характеристика деятельности Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»	21
2.1 Организационная структура и основные виды деятельности ОАО «Железнодорожная торговая компания»	21
2.2 Основные экономические показатели деятельности Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»	24
2.3 Учетная политика Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»	27
3 Особенности калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий на примере Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»	34
3.1 Анализ динамики и структуры на производство хлебобулочных и кондитерских изделий	34
3.2 Особенности учета затрат на производство хлебобулочных и кондитерских изделий по статьям калькуляции	43
3.3 Основные рекомендации по совершенствованию системы калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»	54
Заключение	61
Библиографический список	63

Приложение А Бухгалтерская отчетность и финансовый анализ АО «Железнодорожная торговая компания»	67
Приложение Б Бухгалтерский баланс	68
Приложение В Отчет о движении денежных средств	70
Приложение Г Отчет об изменениях капитала за 2020 год	72
Приложение Д Справка о результатах проверки текстового документа на наличие заимствований	73

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования калькулирования себестоимости связана с тем, что любое предприятие в своей деятельности формирует те или иные расходы, результатом чего становится формирование определённого уровня себестоимости. В современных условиях уровень себестоимости определяет возможности компании по существованию на рынке так, как слишком дорогая продукция не найдёт своего спроса.

Особенностью исчисления себестоимости в современных условиях является достаточное многообразие способов такой деятельности. Так, получила распространение, наряду с полной себестоимостью, также и сокращённая, представляющая собой исключительно затраты, связанные с производством, и не включающая затраты, которые относятся косвенно к производственному процессу.

Следует отметить, что себестоимость в значительной степени определяет уровень конкурентоспособности предприятия. Чем более высокая цена назначается на ту или иную продукцию, тем больше вероятность того, что покупатели предпочтут ей другую. Напротив, чем меньший уровень цены на продукцию, тем более высокий спрос при прочих равных условиях ей обеспечен. Кроме того, следует упомянуть и такой факт, что себестоимость продукции является базой для определения цены на неё. Любое коммерческое предприятие должно назначать цену на свою продукцию выше, нежели чем себестоимость, так как для него основной целью деятельности выступает получение прибыли за счёт удовлетворения общественного интереса к его продукции. Безусловно, возможно кратковременное понижение цены на продукцию ниже себестоимости, однако, это будет вести к быстрому уменьшению объёмов средств, которые находятся в распоряжении предприятия, поэтому к таким действиям прибегают с целью последующего расширения сбыта, либо для быстрого освобождения складских помещений при выпуске новой продукции с большим уровнем рентабельности.

Также, следует указать на такой аспект себестоимости, как её влияние на

финансовые результаты деятельности предприятия. Оно проявляется, прежде всего, в том, что себестоимость определяет цену реализации, а через цену – объём получаемой с единицы продукции прибыли. С другой стороны, в современных условиях себестоимость формируется на основании определённого перечня расходов, которые осуществляются предприятием, в результате чего не все затраты можно включать в неё, а лишь определённый перечень. В результате этого, себестоимость можно рассматривать как инструмент, посредством которого возможно направленное изменение прибыли предприятия, а также рентабельности его деятельности.

Следует также отметить и тот факт, что уровень себестоимости является показателем, который существенно зависит от отрасли деятельности предприятия. Так, отрасли с устоявшейся структурой затрат характеризуются более низким уровнем себестоимости по сравнению с отраслями, которые находятся в процессе активного развития. Соответственно, это дополнительно существенно увеличивает потребность в эффективном процессе калькулирования продукции.

Применительно к калькулированию себестоимости с позиций конкурентоспособности также следует упомянуть и то, что его следует рассматривать как процедуру, в рамках которой осуществляется включение в состав себестоимости тех или иных затрат, которые являются рациональными с позиций получения предприятием прибыли. Контрольная функция себестоимости состоит в том, что она позволяет выявить статьи, включение которых нерациональной, либо может быть оптимизировано. Всё это ведёт к повышению эффективности формирования себестоимости, а следовательно, к формированию условий для повышения эффективности деятельности предприятия.

Также, следует указать и на такую функцию себестоимости, как информационная. Она реализуется в том, что информация о включаемых в неё затратах может быть использована для проведения аналитических процедур, которые охватывают как сам процесс формирования себестоимости, так и связанные с ней процессы, включая, например, процессы ценообразования, формирования прибыли, выявление структуры себестоимости, влияние цен поставщиков

и прочие.

Цель выпускной квалификационной работы – разработать мероприятия по совершенствованию калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания».

Предмет исследования – порядок и особенности калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий.

Объект исследования – себестоимость продукции Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания».

Задачи работы:

– исследовать теоретические основы калькулирования себестоимости продукции;

– дать экономическую характеристику деятельности Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания», рассчитать основные экономические показатели его деятельности;

– провести анализ динамики и структуры на производство хлебобулочных и кондитерских изделий, выявить особенности учета затрат на производство хлебобулочных и кондитерских изделий по статьям калькуляции;

– сформировать рекомендации по совершенствованию системы калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания».

Временной период исследования – 2018 – 2020 гг.

Информационную базу исследования составила бухгалтерская финансовая отчетность предприятия, нормативно-правовые акты по формированию себестоимости, публикации в учебной, научной и периодической печати по данному вопросу.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

1.1 Понятие себестоимости, калькулирования себестоимости продукции

Себестоимость продукции – это важнейшая часть хозяйственной деятельности предприятия, результатом которой является обеспечения максимального получения прибыли. От себестоимости продукции зависит рентабельность предприятия, прибыль. Прибыль в основном зависит от затрат и цены продукции на предприятии. Объектом калькулирования являются затраты на производстве которые составляют фактическую себестоимость выпущенной продукции на производстве.

Существуют несколько способов калькулирования себестоимости продукции. Перед предприятием стоит цель их выбора, с целью наиболее точного отражения имеющихся у него производственных процессов.

Беря в качестве критерия деления уровень формирования себестоимости внутри предприятия, возможно выделение следующих её видов:

1) цеховая себестоимость.

Для данного вида себестоимости характерно включение в её состав затрат, которые формируются в пределах отдельного цеха, подразделения. Сюда относятся, прежде всего, прямые материальные затраты, которые необходимы для производства продукции, а также затраты, связанные с деятельностью самого цеха:

- амортизация оборудования подразделения;
- заработная плата цеховых рабочих, включая отчисления во внебюджетные фонды;
- расходы, необходимые для функционирования оборудования цеха;
- общецеховые расходы;

2) производственная себестоимость.

Также, данный вид себестоимости именуется и себестоимостью готовой продукции. Она включает в себя цеховую себестоимость, а также общезавод-

ские расходы, несение которых требуется для организации всего процесса производства. Сюда относятся административные расходы, общехозяйственные затраты, а также затраты, связанные с деятельностью вспомогательных производств;

3) полная себестоимость.

В состав полной себестоимости входит производственная себестоимость. При этом полная себестоимость характеризуется также и издержками, которые необходимо понести предприятию для того, чтобы реализовать продукцию на рынке. В результате этого полная себестоимость также именуется себестоимостью реализованной продукции.

В качестве основных функций себестоимости на современном этапе развития экономики выступают:

1) контрольная функция.

Данная функция состоит в том, что посредством себестоимости определяется необходимый объем затрат на выпуск продукции и меры по её реализации на рынке;

2) ценовая функция.

Посредством ценовой функции определяется минимальный размер цены, которую предприятие может себе позволить при реализации продукции на рынке, исходя из необходимости обеспечения безубыточности своей деятельности;

3) инвестиционная функция.

Суть данной функции состоит в том, чтобы обеспечить возможность проведения инвестиционных операций предприятием. Для этого, размер себестоимости продукции должен быть таким, чтобы он обеспечивал достаточный объем прибыли у предприятия;

4) информационная функция.

Ввиду того, что себестоимость продукции является числовым показателем, его соответствие или несоответствие требованиям позволяет рассматривать ситуацию с позиций управления предприятием. В результате этого могут

формироваться те или иные управленческие решения на основании получаемой информации о себестоимости.

Расчёт показателя себестоимости по тому или иному виду продукции предполагает группировку затрат, а также их учёт по статьям калькуляции.

Под калькулированием понимается процесс определения себестоимости продукции, которая определяется из учёта всех издержек при производстве продукции, а также при её реализации. Документ, в котором делается расчёт всех затрат на продукцию является внутренним, составляется бухгалтерией или заведующим производством.

Затраты – стоимость использованных ресурсов в процессе хозяйственной деятельности. Связанные затраты формируют цену на производственную продукцию¹.

Определение себестоимости продукции показывает в денежном выражении стоимость, в которую обходится его производство для предприятия. При этом, калькулирование предполагает определение круга затрат, которые необходимы для производства продукции, а также для её доведения до потребителя. В ходе калькулирования производится не только определение себестоимости, но также и полученное значение себестоимости соотносится с возможной ценой реализации, что позволяет контролировать данную цену, исходя из необходимости достижения предприятием тех или иных целей, например, максимизации прибыли, либо увеличения доли занимаемого рынка.

Результатом калькулирования является составление калькуляции.

Объектом калькулирования себестоимости продукции в зависимости от организации являются типовые группы затрат:

- единичные изделия;
- полуфабрикаты;
- готовая продукция;
- выход изделий;

¹ Мазаева П. С. Организация системы управления затратами // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2017. № 1. С. 57.

- сырье и материалы;
- потери от брака.

Под затратами на производство понимаются затраты, которые действительно необходимы для производства, а их формирование нацелено на создание продукции или выполнение работ и услуг. При этом, затраты предполагают использование или потребление необходимых материальных ценностей, тех или иных ресурсов, включая материальные, трудовые, организационные или финансовые. Выраженные в деньгах ресурсы формируют затраты предприятия ².

Ввиду того, что себестоимость производства продукции определяет уровень прибыли, а она, в свою очередь, облагается налогами, в современных условиях государства стремятся регламентировать состав затрат, которые в неё включаются. В нашей стране затраты, которые формируют прибыль до налогообложения, регламентированы ч. 2 гл. 25 «Налог на прибыль» Налогового Кодекса РФ.

Наряду с этим, особенности отражения затрат, которые включаются в себестоимость, включены в состав ПБУ 10/99 «Расходы организации». Особенностью данного ПБУ является использование термина «расходы», под которым понимается уменьшение наличия у предприятия объёма экономических выгод в результате выбытия активов и/или возникновения обязательств. Следствием расходов предприятия является уменьшение его капитала.

Особое место в расходах предприятия занимают расходы по основным видам деятельности. Под такими расходами понимается комплекс расходов, которые осуществляются предприятием в связи с изготовлением продукции, её продажей, а также в связи с приобретением и реализацией товаров. Для целей формирования расходов Налоговым Кодексом устанавливается два условия:

- обоснованность включения, то есть – наличие действительной необходимости для производства продукции;
- документальная подтверждённость, под которой понимается наличие подтверждающих документов, в которых указывается размер затрат, понесён-

² Каморджанова Н.А. Бухгалтерский учет. СПб., 2017. С. 98.

ных предприятием при включении в затраты тех или иных операций.

В качестве основных задач учёта затрат в рамках бухгалтерского учёта выступают:

- документальное соответствие расходов и обеспечение полноты их отражения;
- соответствие учётной политике выбранного варианта учёта затрат и проведения калькуляции себестоимости продукции;
- контроль формирования себестоимости продукции.

Следует также указать на то, что себестоимость может являться источником информации для управленческого учёта.

1.2 Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

Каждое предприятия в зависимости от технологии производства выбирает метод учета затрат более подходящий для учета. Выбранный метод учета затрат обеспечивает контроль за затратами и реализацию принципа управления себестоимостью продукции на производстве ³.

В качестве критерия деления методов учёта затрат на производства может выступать объём производства. Исходя из него, выделяют учёт при массовом производстве, серийном производстве, а также при индивидуальном производстве и заказном характере производства. В нашей стране получили распространение такие методы калькулирования себестоимости, как:

- нормативный;
- попроцессный;
- попередельный;
- позаказный ⁴.

Рассмотрим данные методы:

- 1) нормативный метод учета затрат на производство.

Применение данного метода обуславливается массовым производством в

³ Илюхина Н. А. Методика управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции // Научное ведение. 2017. № 2. С. 32 - 45.

⁴ Гомонко, Э.А. Управление затратами на предприятии. М., 2017. С. 132.

определённых отраслях промышленности. Для продукции, в отношении которой применяется такой метод, характерен высокий уровень сложности и значительное её разнообразие.

Основное содержание нормативного метода учёта затрат состоит в том, что расчёт себестоимости основывается на нормативе затрат, которые приходятся на одну единицу продукции. Данный норматив определяется на основании характеристик продукции. При этом также ведётся и учёт отклонений в затратах, что связано с превышением или снижением действительно осуществлённых затрат по сравнению с нормами. Выявляются места отклонений, определяются виновные лица, либо необходимость тех или иных организационно-технических мероприятий.

Для того чтобы применять данный метод на практике, требуется формирование нормативной калькуляции себестоимости, исходя из норм расходов на начало периода. При этом в плановую калькуляцию вносятся изменения, которые необходимо учесть в плановой калькуляции для того, чтобы определить действительную себестоимость продукции. Таким образом, отклонения затрат от установленных норм учитываются в процессе производства;

2) попроцессный метод калькулирования себестоимости.

В рамках данного метода себестоимость определяется применительно к процессам, которые происходят в ходе изготовления продукции. Для данного метода характерно его применение в отношении однообразной продукции, а также организации, у которых производственный процесс носит непрерывный характер. Попроцессный метод калькулирования себестоимости предполагает ведение затрат по двум основным статьям:

- затраты прямых материалов;
- конверсионные затраты.

Основными операциями, которые проводятся в рамках попроцессного метода калькулирования выступают:

- суммирование вещественных единиц, движущихся в потоке;
- определение выхода продукции, с применением метода эквивалентных

единиц;

– расчёт полных учитываемых затрат, и определение удельной себестоимости в расчёте на эквивалентную единицу;

– учёт как завершённой продукции, а также незавершённого производства.

Основным документом, используемым для калькуляции затрат при по-процессном методе выступает сводная ведомость затрат на производство. Данная ведомость содержит полную сумму затрат, а также показатели удельной себестоимости;

3) попередельный метод учета затрат.

При применении попередельного метода учёта затрат затраты учитываются в рамках передела – работ, производимых в отношении полуфабрикатов в процессе изготовления готовой продукции.

Вариантами попередельного метода учёта затрат выступают:

– бесполуфабрикатный метод;

– полуфабрикатный метод.

Особенностью бесполуфабрикатного метода является оперативный учёт полуфабрикатов в натуральных величинах, причём отражения в учёте операции с ними не получают.

При применении полуфабрикатного метода полуфабрикаты отражаются в бухгалтерском учёте при смене подразделения (цеха), который они покидают для нового передела.

В результате применения полуфабрикатного метода учёта затрат возможно оценить стоимость полуфабрикатов после каждого передела, что даёт возможности по управлению себестоимостью продукции.

Применение полуфабрикатного метода учёта затрат оправдано в тех случаях, когда используются трансфертные цены, чтобы иметь возможность точного определения издержек производства после каждого передела;

4) позаказный метод калькулирования себестоимости.

Данный метод калькулирования применяется в тех случаях, когда произ-

водится уникальная продукция, либо возможно выделить затраты, относящиеся к отдельному заказу. В качестве объекта калькулирования применяется отдельный заказ на производство.

Особенностью данного метода является отнесение основных материалов, затрат на оплату труда рабочих, которые заняты его исполнением, а также общепроизводственных расходов на каждый индивидуальный заказ. Соответственно, расчёт себестоимости единицы осуществляется путём деления совокупной суммы затрат на размер заказа.

1.3 Нормативное регулирование бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции

В качестве основных органов управления бухгалтерским учётом в РФ выступают Правительство РФ, а также Министерство финансов РФ ⁵.

В качестве целей законодательства РФ о ведении бухгалтерского учёта выступают:

– ведение учёта должно осуществляться единообразно на всей территории страны, в отношении активов и пассивов, а также хозяйственных операций, которые проводятся предприятиями, организациями, индивидуальными предпринимателями, другими хозяйствующими субъектами;

– достоверное, правильное и своевременное формирование информации об имуществе и обязательствах организаций, получаемых ими доходах и осуществляемых расходах, что впоследствии отражается в бухгалтерской финансовой отчётности, информация из которой используется её пользователями с теми или иными целями.

Особенностью системы регламентации бухгалтерского учёта в РФ является возможность делегирования Правительством РФ отдельных функций по данному вопросу другим органам. В результате этого, данные органы государственной власти имеют возможность в пределах своей компетенции формировать требования к ведению бухгалтерского учёта. Данные требования издаются

⁵ О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

в форме нормативно-правовых актов, и обязательны для исполнения в отдельных отраслях экономики. Так, Банком России издаются требования к организации бухгалтерского учёта в кредитных и финансовых организациях, Министерством сельского хозяйства – в сельскохозяйственных организациях, Министерством промышленности – в тех или иных отраслях промышленности.

Результатом такого подхода является формирование системы нормативно-правовых актов, которыми регулируется широкий спектр операций, проводимых организациями, а также требования к документальному обеспечению таких операций и их последующему отражению в виде бухгалтерских проводок.

В целом, можно говорить о том, что важнейшей задачей бухгалтерского учёта является его нормативное регулирование, что связано с тем, что бухгалтерский учёт выступает одним из важнейших направлений деятельности любой организации.

Особенностью бухгалтерского учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции является широкий спектр документов, которыми регулируется данный вопрос. Основной причиной здесь выступает наличие регулирования включения затрат в себестоимость, что связано с наличием в Налоговом Кодексе главы 25 «Налог на прибыль».

В качестве основных документов, которыми регулируется учёт затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в настоящее время выступают:

- Гражданский кодекс РФ (части 1 и 2);
- Налоговый кодекс РФ (часть 2);
- федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. №402-ФЗ;
- положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99, утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 33н);
- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» от 06.10.2008 г. № 106н;
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» от 06.07.1999 г. №

43н;

– план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации. Инструкция по его применению (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н);

– методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях от 06.06.2003 г. № 792.

В нашей стране на текущий момент сложилась четырёхуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учёта, включая операции учёта затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

Перечень основных нормативно-правовых актов, входящих в каждый уровень системы нормативного регулирования представлен в таблице 1.

Таблица 1 – Система нормативного регулирования учета затрат в России

Уровень	Документы
I уровень Законодательный	Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011. 402-ФЗ; Гражданский кодекс РФ, части первая и вторая; Налоговый кодекс РФ, часть вторая, включая 25 Главу второй части НК.
II уровень Нормативный	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации
III уровень Методический	Инструкции, методические указания, разъяснения
IV уровень Нормативное обеспечение дея- тельности пред- приятия	Учётная политика предприятия Внутренние инструкции по учёту

Как видно из таблицы, верхний уровень регулирования составляют законодательные документы, которыми устанавливаются базовые, рамочные условия ведения бухгалтерского учёта.

Второй уровень нормативного регулирования представлен нормативными документами, носящими подчинённый законодательному уровню характер. Сюда относятся, прежде всего, ПБУ, изданные для регулирования учёта по отдельным направлениям.

Третий уровень составляют методические документы, издаваемые профильными органами государственной власти, в виде инструкций, методических указаний, разъяснений, писем и прочего. Данными документами уточняется действие отдельных положений ПБУ, рассматриваются хозяйственные ситуации, определяются общие подходы к трактовке положений документов вышестоящих уровней.

Четвёртый уровень нормативного регулирования бухгалтерского учёта составляют документы, которые издаются в организации, и которыми учитывается специфика их деятельности.

Ключевым с точки зрения определения калькулирования себестоимости продукции является ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. Приказом Министерства финансов РФ от 06 мая 1999 г.)

ПБУ 10/99 определяет понятие расходов. Согласно п. 2 данного документа, под расходами понимается «... уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)»⁶.

Ввиду того, что размер расходов организации является определяющим фактором при определении налоговой базы по налогу на прибыль, вопросам отражения расходов уделяется значительный объём внимания при их регламентации. Так, Налоговым Кодексом определяется порядок начисления амортизации по внеоборотным активам (основным средствам и нематериальным активам). Кроме того, устанавливается порядок включения тех или иных статей в себестоимость продукции и прочее.

Применяя нормы Налогового Кодекса и ПБУ 10/99 государственные органы проводят разработку положений, в которых отражается состав затрат по тем или иным видам и направлениям деятельности предприятий отраслей эко-

⁶ Расходы организации ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 06 мая 1999 г. № 33н (ред. от 06.04.2015). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

номики. На основании данных составов формируются методические указания, которыми регламентируются вопросы учёта затрат и последующей калькуляции себестоимости продукции, товаров, работ и услуг в отношении организаций, действующих в данных отраслях.

Существенное значение с позиции организации бухгалтерского учёта имеет выбор номенклатуры счетов, как аналитических, так и синтетических, которые используются для калькуляции себестоимости продукции, товаров, работ и услуг.

Особенностью данной деятельности для средних и крупных организаций является применение таких счетов, как:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 97 «Расходы будущих периодов»;
- 46 «Выполненные этапы по незавершённым работам»;
- 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

При проведении операций по данным счетам в их дебет списываются произведённые затраты. В кредит данных счетов относятся суммы сформированной себестоимости, которые списываются на готовую продукцию.

После окончания периода формирования затрат (месяц, квартал), суммы с собирательно-распределительных счетов, к которым относятся счета не связанные с основным производством (25, 26, 28 и 97), затраты относятся на счета основного производства (счёт 20), либо на счета вспомогательных производств (счёт 23).

Фактическая себестоимость произведённой продукции, работ и услуг списывается в дебет счетов 20 и 23. Оставшееся на них сальдо даёт возможность определения размеров незавершённого производства.

2 ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЧИТИНСКОГО ФИЛИАЛА ОАО «ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНАЯ ТОРГОВАЯ КОМПАНИЯ»

2.1 Организационная структура и основные виды деятельности ОАО «Железнодорожная торговая компания»

Открытое акционерное общество «Железнодорожная торговая компания» учреждено в соответствии с договором о создании № 317 от 15.05.2007 г. и зарегистрировано 04 июня 2007 года. ОАО «ЖТК» является дочерним обществом ОАО «Российские железные дороги». Началом хозяйственной деятельности Общества является 1 октября 2007 года. Находится главный офис адресу г. Москва, ул. Новорязанская, д. 12. Имеет 13 филиалов, в том числе Читинский филиал, расположен г. Чита ул. Газимурская, д. 5 стр. 1.

Деятельность предприятия - общественное питание. Финансовое состояние лучше среднего по отрасли.

В данный момент единственное предприятие общественного питания, которое обеспечивает горячим питанием на закрытой территории рабочий персонал ОАО «РЖД». Основной деятельностью предприятия является получение максимальной прибыли. Экономический результат дает анализ деятельности предприятия.

В управлении общественного питания Открытого Акционерного Общества «Железнодорожной торговой компании» находятся столовые, расположенные в локомотивных депо и локомотивных домах отдыха для бригад.

Компания уделяет большое внимание в сфере обслуживания клиентов, качества обслуживания клиентов, повышению и внедрению внедрений новых технологий формирующих за счет спроса ассортимента.

Предприятие направлено на выполнение деятельности следующие функции:

- 1) на стационарных объектах обеспечить питание работников ОАО «РЖД» на ремонтных путях продолжительностью не менее 4 часов, при чрезвычайных ситуациях;

2) организованное питание в местах отдыха локомотивных бригад, в производственных столовых;

3) для организации питания пассажиров в нештатных ситуациях при задержке поезда свыше 4 часов;

4) обеспечение питанием работников, проживающих на линейных станциях или территории, где отсутствует торгово-бытовые условия;

5) производство хлебобулочных изделий недлительного хранения.

Бухгалтерский учет предприятия, характеризующий его деятельность на анализе экономических показателей. Показатели характеризуют направление и деятельность предприятия.

Основной анализ экономической деятельности показателей предприятия включает в себя:

- сопоставление показателей между собой;
- сопоставление фактического и планового показателей;
- сопоставления технико-экономических показателей.

Определение технико-экономических показателей, путем сложившегося соотношения между объемом продаж и выпускаемой продукцией, степени использования базы предприятия, затратами и результатом.

Информационные материалы анализа являются базой плановых документов, данные отчетности предприятия являются бухгалтерский и статистический учет.

Организационная структура ОАО «Железнодорожная торговая компания» выглядит следующим образом:

- 1) руководитель предприятия;
- 2) заведующий столовой;
- 3) бухгалтер;
- 4) кассир;
- 5) повар 5 разряда;
- 6) повар 4 разряда;
- 7) пекарь-кондитер.

Руководитель предприятия:

- осуществляет деятельность руководства производственно-хозяйственной деятельности.

Заведующая столовой:

- контролирует трудовую деятельность коллектива на обеспечение выпуска готовой продукции собственного производства, и требуемого обеспечения ассортимента в производственном задании;

- осуществляет контроль качественного выпуска продукции, соответствующего калькуляционной - технологической карты, требуемой нормы и закладки сырья;

- обеспечивает своевременное получение со склада продовольственных товаров, сырья для изготовления полуфабрикатов, производственных изделий и блюд;

- составляет заявки на поставку необходимого производственного сырья;

- требует соблюдения санитарных норм;

- ведет предоставление отчета о списание производственной деятельности столовой;

- ведет табулирующую оплату труда;

- составляет калькуляционные - технологические карты с повышением ассортимента собственной выпущенной продукции.

Бухгалтер:

- ведет выполнения бухгалтерского отчета и результат хозяйственной деятельности, учёт затрат на производстве;

- контролирует расчет с поставщиками и заказчиками;

- принимает и контролирует первичную документацию в соответствии с учетной политикой;

- контролирует составление калькуляционной технологической карты;

Кассир:

- осуществляет расчет с покупателями;

- ведет отчет по кассовым операциям.

Повар 5 разряда:

- приготовление вторых горячих блюд, сложной кулинарной обработке;
- выполнение работ по обеспечению горячим питанием ремонтных бригад;

- раздача порционированных блюд.

Повар 4 разряда:

- приготовление первых горячих блюд, холодных закусок.

Пекарь-кондитер:

- замешивание теста;
- выпекание хлебобулочных изделий.

Предприятие представляет организационную структуру, упорядоченную, взаимосвязанную элементами между собой, с четко поставленными задачами, обеспечившую эффективную деятельность предприятия.

Вся основная организационно управленческая деятельность лежит на руководителе предприятия, однако, в некоторых вопросах принимает участие весь персонал.

На предприятии ведется почасовая и мотивационно премиальная оплата труда. Кроме мотивации ведется система различных подарков сотрудникам, оплачиваемые лечебно-профилактические курорты.

Филиал столовой является малой частью предприятия, простая схема производственно-хозяйственной деятельности управления.

2.2 Основные экономические показатели деятельности Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»

Основным видом деятельности Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания» является деятельность предприятий общественного питания по прочим видам организации питания (код ОКВЭД 56.29). Предприятие находится в государственной собственности, имеет организационно-правовую форму акционерного общества.

Далее рассмотрим анализ основных показателей Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания» в таблице 2.

Таблица 2 – Анализ основных экономических показателей Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»

Показатель	2018	2019	2020	Отклонение (плюс / минус)			
				2019 г. к 2018 г.		2020 г. к 2019 г.	
				абсолютное (плюс / минус)	темп роста, в процентах	абсолютное (плюс / минус)	темп роста, в процентах
1 Выручка, тыс. руб.	4107051	4050817	3752134	-56234	98,6	-298683	92,6
2 Себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	1358754	1231891	1086598	-126863	90,6	-145293	88,2
3 Валовая прибыль, тыс. руб.	2748297	2818926	2665536	+70629	102,5	-153390	94,5
4 Прибыль от продаж, тыс. руб.	-80052	-94983	-118478	-15931	118,6	+23495	124,7
5 Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	133901	125366	-537055	-8535	93,6	-411689	317,6
6 Текущий налог на прибыль, тыс. руб.	89 476	76 038	52 869	-13438	85,0	-23169	69,5
7 Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	44425	49328	-589924	4903	111,0	-540596	539,0
8 Численность работающих, чел.	196	196	196	-	-	-	-
9 Оборотные активы, тыс. руб.	1173164	1257998	1678852	84834	107,23	420854	133,45
10 Производительность труда работающего, тыс. руб.	3528,4	3719,8	3566,7	191,4	105,4	-153,1	95,9
11 Стоимость основных средств, тыс. руб.	634696,8	607071,8	505683,9	-27625	95,6	-101387,9	83,3
12 Фондоотдача, тыс. руб.	6,47	6,67	7,42	0,20	103,1	0,75	111,24
13 Рентабельность продаж, в процентах	5,89	7,71	10,9	1,87	130,9	3,19	141,0

На предприятии наблюдается постепенное снижение объёмов выручки, что связано с общим снижением спроса на её продукцию. Так, составляя на начало периода 4107,1 млн. руб., по итогам 2019 года фиксируется снижение на 1,4 %, до 4050,8 млн. руб. По итогам 2020 года снижение более значительное – на 7,4 %, в результате чего значение показателя стало составлять 3752,1 млн. руб.

Схожая динамика фиксируется и по показателю себестоимости продан-

ной продукции в Читинском филиале ОАО «Железнодорожная торговая компания». Если на начало периода значение показателя было 1357,8 млн. руб., то по итогам 2019 года себестоимость сократилась до 1231,9 млн. руб., или на 9,4 %, а в 2020 году – ещё на 11,8 %. Следствием этого стало снижение объёмов себестоимости до 1086,6 млн. руб. В результате такого изменения объёмов выручки и себестоимости объёмы валовой прибыли были относительно стабильными. Так, если в 2019 году относительно предыдущего года объёмы показателя выросли на 2,5 %, то в 2020 году – сократились на 5,5 %. Колебания объёмов валовой прибыли составили от 2665,5 до 2818,9 млн. руб.

Во всём периоде исследования в Читинском филиале ОАО «Железнодорожная торговая компания» фиксируется убыток от продаж, что говорит о недостаточной эффективности сбытовой деятельности компании. Минимальный размер убытков наблюдается в 2018 году, когда они составили 80,1 млн. руб., в последующие годы они только увеличивались. Так, по итогам 2019 года увеличение показателя составило 18,6 % – до 95,0 млн. руб., а в 2020 году – на 24,7 % до 118,5 млн. руб. убытка.

Прибыль до налогообложения в Читинском филиале ОАО «Железнодорожная торговая компания» была нестабильна, как в части её наличия, так и в части объёмов. Так, если в 2018-2019 гг. прибыль колебалась от 125,4 до 133,9 млн. руб., то по итогам 2020 года фиксируется крайне значительный объём убытка в размере 537,1 млн. руб., что превышает объёмы прибыли, полученные за 2 года до этого.

Существенные объёмы платежей в Читинском филиале ОАО «Железнодорожная торговая компания» приходятся на текущий налог на прибыль. В целом за период его объёмы снизились с 89,5 до 52,9 млн. руб., при том, что даже по итогам 2020 года предприятием были получены значительные убытки.

Чистая прибыль в Читинском филиале ОАО «Железнодорожная торговая компания» наблюдалась в 2018 - 2019 годах, когда она составила от 44,4 до 49,3 млн. руб. По итогам 2020 года фиксируется крайне большой объём чистого убытка, который составил 589,9 млн. руб., и покрытие которого в компании

может занять длительный период времени.

Численность работников компании в периоде была стабильной, составив 196 чел. Объём оборотных активов в Читинском филиале ОАО «Железнодорожная торговая компания» имел тенденцию к активному росту. Если в 2019 году рост составил 7,2 %, то по итогам 2020 года – на 33,4 %, в результате чего общий объём оборотных активов вырос с 1173,2 млн. руб. в начале до 1678,9 млн. руб. в конце анализируемого периода.

По показателю производительности труда работников в Читинском филиале ОАО «Железнодорожная торговая компания» наблюдается разнонаправленная динамика. Если в 2019 году наблюдается рост на 5,4 %, то в 2020 году – снижение на 4,1 %, максимального значения показатель достигал в 2019 году в размере 3719,8 тыс. руб.

Стоимость основных средств в Читинском филиале ОАО «Железнодорожная торговая компания» постепенно сокращалась, что указывает как на процесс их амортизации, так и на то, что потребность данных активах сокращается. Так, по итогам 2019 года снижение составило 4,4 %, а в 2020 году – 16,7 %. В результате этого в начале периода показатель составил 634,7 млн. руб., а в конце – только 505,7 млн. руб.

Уровень фондоотдачи в компании имел тенденцию к активному увеличению, причиной чего является снижение объёмов основных средств вместе со стабильностью численности населения. Так, составив в 2018 году 6,47 руб., по итогам периода она увеличивалась на 3,1 % и 11,2 %, достигнув на конец периода 7,42 руб. По показателю рентабельности продаж в Читинском филиале ОАО «Железнодорожная торговая компания» фиксируется рост – с 5,89 % до 10,90 %, что в относительном выражении по годам составляет 30,9 % и 41 %, что указывает на повышение уровня эффективности деятельности компании с позиций организации производства.

2.3 Учетная политика Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»

Учётной политикой ОАО «Железнодорожная торговая компания» опре-

делено применение журнально-ордерной формы учёта.

Особенностью учётного процесса в компании является получение бухгалтером, ответственным за учётный процесс, первичных документов от подразделений, которые их формируют. Основной задачей бухгалтера при получении первичных документов от подразделений ОАО «Железнодорожная торговая компания» является проверка их подлинности. Наряду с этим проводится проверка соответствия реквизитов данных документов. Сведения из полученных документов бухгалтером переносятся в соответствующие карточки, ведомости, регистры, регламентированные учётной политикой ОАО «Железнодорожная торговая компания».

На основании внесённой информации бухгалтером ОАО «Железнодорожная торговая компания» формируются хозяйственные операции. Формой хозяйственных операций являются бухгалтерские проводки. Они проводятся по дебету и кредиту счетов. При этом в рамках принятой в ОАО «Железнодорожная торговая компания» формы учёта сведения из журналов ордеров переносятся в Главную книгу. В Главной книге ведётся подсчёт оборотов по дебету и кредиту счетов, которые были затронуты в ходе хозяйственных операций данной компании. На их основе бухгалтерия ОАО «Железнодорожная торговая компания» выводит конечное сальдо по синтетическим счетам. На основании полученных сальдо бухгалтерия ОАО «Железнодорожная торговая компания» формирует бухгалтерскую финансовую отчётность компании, в том числе – её баланс.

Ведение учёта в ОАО «Железнодорожная торговая компания» ведётся автоматизированно. В качестве информационной системы, используемой для внесения в неё информации по первичным документам, выступает программа «1С:Предприятие» версии 3.0.

В ОАО «Железнодорожная торговая компания» на основании утверждённого Министерством финансов РФ плана счетов, а также исходя из положений инструкции по применению плана счетов разработан рабочий план счетов. Он содержит полный перечень синтетических счетов компании.

Формирование учётной политики в ОАО «Железнодорожная торговая компания» осуществляется главным бухгалтером. Утверждение данного документа проводится генеральным директором ОАО «Железнодорожная торговая компания» в последний рабочий день года, предшествующего году, на который утверждается данный документ. Перед началом нового календарного года в учётную политику данной компании могут вноситься изменения, которые действуют, начиная с 1 января следующего года. Внесение таких изменений осуществляется распоряжением генерального директора ОАО «Железнодорожная торговая компания».

В качестве основных составляющих учётной политики ОАО «Железнодорожная торговая компания» выступают следующие положения:

1) Учёт МПЗ, включая готовую продукцию и незавершённое производство.

Согласно пункта 13 ПБУ 5/01, затраты на заготовку, а также доставку МПЗ и прочих подобных активов включаются в состав фактических затрат на приобретение. В качестве места использования МПЗ выступает конечный склад хранения данных ценностей.

Транспортно-заготовительные расходы учитываются на счёте 91.2 «Прочие расходы». Фактические затраты, связанные с потребностью в доставке товаров до места их складирования и использования в ОАО «Железнодорожная торговая компания» отражаются на счёте 44.1.3. Списание данных затрат проводится на ежемесячной основе, исходя из их доли относительно общей суммы расходов и товаров.

Затраты на содержание складского хозяйства ОАО «Железнодорожная торговая компания» отражаются на счёте 44.1.1 «Склад». Списываются затраты на содержание склада в момент возникновения.

Прочие затраты, которые связаны с приобретением товаров, учитываются также на счёте 44.1.1, а их списание на затраты осуществляется в момент возникновения данных расходов.

Списание МПЗ в производство в ОАО «Железнодорожная торговая ком-

пания» осуществляется по средней себестоимости. Согласно п. 16 ПБУ 5/01 определение средней себестоимости осуществляется по группе однородных товаров как частное от деления их себестоимости на количество, сложившиеся на момент списания.

Расходы на упаковку продукции и товаров в ОАО «Железнодорожная торговая компания» включаются в состав расходов по обычным видам деятельности на основании п. 9 ПБУ 10/99. Оценка возвратных отходов и брака производится по цене их возможной реализации.

Исходя из п. 3 ПБУ 5/01 в качестве единицы учёта используется однородная по номенклатуре группа товаров, формируемая в разрезе их поставщиков. По материалам применение разреза по поставщикам не осуществляется.

Поступление МПЗ осуществляется в учёте по фактическим затратам, включающим доставку данных ценностей до склада ОАО «Железнодорожная торговая компания». В качестве учётной цены на предприятии выступает цена поставщика. Счёт 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в ОАО «Железнодорожная торговая компания» не используется.

Согласно п. 13 ПБУ 5/01 в ОАО «Железнодорожная торговая компания» оценка товаров ведётся по покупной цене поставщика. Списание реализованных товаров в данной компании проводится по средней себестоимости. Резервов под обесценение ОАО «Железнодорожная торговая компания» не создаёт.

Размер скидки в ОАО «Железнодорожная торговая компания» снижает покупную цену товара, с формированием доходов будущих периодов;

2) Порядок взаимодействия с филиалами.

Внутрихозяйственные расчёты с филиалами ОАО «Железнодорожная торговая компания» осуществляются с применением счёта 79 «Внутрихозяйственные расчёты». Переданные в филиалы активы числятся на счёте 79 до момента их получения;

3) Учёт финансовых вложений.

В ОАО «Железнодорожная торговая компания» финансовые вложения отражаются на счёте 58. Перевод финансовых вложений, до окончания срока

которых остаётся менее 12 месяцев в краткосрочные финансовые вложения не проводится. Срок начисления процентов начинается с дня, следующего за днём формирования финансовых вложений и заканчивается датой гашения данного вложения;

4) Порядок проведения инвентаризации.

В ОАО «Железнодорожная торговая компания» проведение инвентаризации осуществляется следующим образом:

а) обязательств, материалов – перед началом формирования годового отчёта;

б) товаров:

– на еженедельной основе по группам товаров;

– плановые инвентаризации – по утверждённому графику;

– внеплановые – на основании распорядительного документа генерального директора;

5) Учёт займов и кредитов и затрат по их обслуживанию;

Перевод из долгосрочной задолженности в краткосрочную при остатке срока займов и кредитов менее 12 месяцев не проводится. Проценты по таким пассивам учитываются в составе операционных расходов на конец отчётного периода. Дополнительные затраты включаются в состав прочих расходов ОАО «Железнодорожная торговая компания». При получении кредитной линии плата за её использование распределяется равномерно во всём периоде действия договора по ней;

6) Доходы организации

Коммерческие и управленческие расходы ОАО «Железнодорожная торговая компания» в полном объёме списываются на расходы (Дт 90.2);

7) Бухгалтерская отчетность.

В ОАО «Железнодорожная торговая компания» принят уровень ответственности в размере 5 % относительно общего значения статьи, на основании Приказа Минфина России от 22.07.2003 г. № 67н. Формирование отчётности осуществляется по стандартным формам № 1-5;

8) Учёт расчётов с подотчетными лицами.

Перечень подотчётных лиц, срок его использования, размеры суточных ОАО «Железнодорожная торговая компания» устанавливается приказом генерального директора компании. При направлении работника ОАО «Железнодорожная торговая компания» аванс в виде суточных рассчитывается исходя из установленной нормы в иностранной валюте по курсу рубля к ней на дату утверждения авансового отчёта;

9) Учёт расчётов с покупателями и подрядчиками.

В ОАО «Железнодорожная торговая компания» данные расчёты ведутся на счёте 60 «Расчеты с покупателями и подрядчиками»;

10) Расходы организации;

Группировка расходов в ОАО «Железнодорожная торговая компания» осуществляется по следующим по элементам согласно п. 8 ПБУ 10/99:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация внеоборотных активов;
- прочие расходы.

Все расходы в ОАО «Железнодорожная торговая компания» делаются на прямые и косвенные. Под прямыми расходами признаются расходы, которые непосредственно направлены на основную деятельность ОАО «Железнодорожная торговая компания», и прямо используются в технологическом процессе. Группировка прямых расходов ОАО «Железнодорожная торговая компания» осуществляется по номенклатуре обычных видов деятельности, исходя из производимой компанией продукций, проводимым работам и оказываемым услугам.

Под косвенными расходами в ОАО «Железнодорожная торговая компания» понимаются расходы, не относимые напрямую к основной деятельности компании, но необходимые для её функционирования.

Учёт затрат на производство и реализацию продукции в ОАО «Железно-

дорожная торговая компания» ведётся по отдельным видам деятельности. Непосредственно связанные с производством затраты относятся в дебет счёта 20 «Основное производство». Ведение аналитического учёта затрат на данном счёте ведётся в разрезе номенклатуры направлений деятельности ОАО «Железнодорожная торговая компания».

В качестве косвенных расходов, согласно учётной политики ОАО «Железнодорожная торговая компания», рассматриваются расходы, которые невозможно достоверно определить, на какой вид продукции они относятся.

ОАО «ЖТК» ведёт бухгалтерский учёт и формирует бухгалтерскую отчётность в соответствии с установленными законодательством РФ правилами и требованиями, а также учитывая нормы собственного устава. В качестве лица, которое ответственно за ведение бухгалтерского учёта и отчётности в ОАО «ЖТК» выступает Генеральный директор компании. При этом, применение норм учётной политики ОАО «ЖТК» осуществляется на последовательной основе – переходя от одного отчётного года к другому.

3 ОСОБЕННОСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ХЛЕБОБУЛОЧНЫХ И КОНДИТЕРСКИХ ИЗДЕЛИЙ НА ПРИМЕРЕ ЧИТИНСКОГО ФИЛИАЛА ОАО «ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНАЯ ТОРГОВАЯ КОМПАНИЯ»

3.1 Анализ динамики и структуры затрат на производство хлебобулочных и кондитерских изделий

Особенностью деятельности ОАО «Железнодорожная торговая компания» является значительная доля материалов в составе готовой продукции. Состав и структура затрат на производство продукции представлена в таблице 3.

Таблица 3 – Анализ затрат на производство и реализацию ОАО «Железнодорожная торговая компания» в 2018 - 2020 гг.

Статьи расходов, относимых на себестоимость продукции	2018 г.		2019 г.		2020 г.		Отклонение 2019 г./ 2018 г.		Отклонение 2020 г./ 2019 г.	
	сумма, тыс. руб.	удельный вес, процент	сумма, тыс. руб.	удельный вес, процент	сумма, тыс. руб.	удельный вес, процент	абсолютное, тыс. руб.	относительное, процент	абсолютное, тыс. руб.	относительное, процент
Затраты на сырье и материалы	45591,6	81,5	49505,4	81,5	53419,2	81,6	3913,8	108,5	3914,1	107,9
Заработная плата	6748,8	12,1	7286,6	12,0	7824,0	11,9	537,8	107,9	537,4	107,3
Социальные выплаты	1754,7	3,1	1894,5	3,1	2034,2	3,1	139,8	107,9	139,7	107,3
Транспортные расходы	760,2	1,4	815,7	1,3	891,1	1,4	55,5	107,3	75,4	109,2
Коммунальные услуги	403,9	0,7	448,9	0,7	493,7	0,7	45,0	111,0	44,8	110,0
Охрана и инкассация	74,8	0,1	79,8	0,1	82,6	0,1	5,0	106,7	2,8	103,5
Амортизация	82,6	0,1	103,6	0,2	124,5	0,2	21,0	125,4	20,9	120,2
Услуги сторонних организаций	53,1	0,1	62,4	0,1	71,6	0,1	9,3	117,5	9,2	114,7
Прочие расходы	474	0,8	512	0,8	552,6	0,8	38,0	108,0	40,6	107,9
Итого себестоимость	55943,7	100,0	60708,9	100,0	65493,5	100,0	4765,2	108,5	4784,6	107,9

Особенностью затрат на производство и реализацию в ОАО «Железнодорожная торговая компания» выступает основная доля затрат на сырьё и материалы. При этом, данная доля достаточно стабильная, составляя от 81,5 % в начале до 81,6 % – в конце анализируемого периода. Второй крупной статьёй в

структуре затрат в компании выступают затраты на заработную плату – от 12,1 % в начале до 11,9 % – в конце периода. В целом две данные статьи сформировали более 90 % всего объёма затрат, что делает прочие виды затрат незначительными.

Среди других статей затрат следует отметить затраты на социальные выплаты – 3,1 %, а на транспортные расходы приходится 1,3-1,4 %. Доли прочих статей в структуре затрат ОАО «Железнодорожная торговая компания» невелики, и не превышают 1 %.

Проведём анализ показателей по отдельным видам затрат, относимым на себестоимость в ОАО «Железнодорожная торговая компания» (таблица 4).

Таблица 4 – Структура отдельных видов затрат, относимых на себестоимость в ОАО «Железнодорожная торговая компания» в 2018 - 2020 гг.

Статья затрат	Удельный вес в общей сумме затрат, в процентах			Затраты на единицу, тыс. руб.			Индекс затрат с 2018 г.- 2019 г.	Индекс затрат с 2019 г.- 2020 г.
	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.		
Заработная плата	3,78	3,92	4,11	1,17	1,21	1,29	1,034	1,066
Отчисления на заработную плату	1,36	1,41	1,46	0,42	0,44	0,46	1,047	1,045
Сырье и материалы	77,84	77,58	77,17	24,09	24,16	24,23	1,002	1,002
Амортизация	2,39	2,32	2,26	0,74	0,72	0,71	0,972	0,986
Энергия на технологические цели (пар, холод, электроэнергия).	2,39	2,43	2,48	0,74	0,76	0,78	1,027	1,026
Вода	0,06	0,08	0,1	0,02	0,02	0,03	1,0	1,5
Пекарские цеховые расходы	7,4	7,33	7,26	2,29	2,29	2,28	1,0	0,995
Общестоловые расходы	4,78	4,93	5,16	1,48	1,57	1,62	1,060	1,031
Итого затрат	100,00	100,0	100,0	30,95	31,17	31,40	1,007	1,007

Анализ представленных в таблице данных позволяет сделать вывод о том, что на долю сырья и материалов также приходится основная доля затрата – от 77,84 % в 2018 году до 77,17 % – по итогам 2020 года. Среди прочих затрат следует упомянуть пекарские цеховые расходы, которые слабо снизились в периоде – с 7,40 % в начале до 7,26 % – в конце периода. Другой крупной статьёй расходов были общестоловые расходы. Их доля медленно увеличивалась в пе-

риоде – с 4,78 % в 2018 году до 5,16 % – по итогам 2020 года. Существенная доля в структуре отдельных видов затрат, относимых на себестоимость в ОАО «Железнодорожная торговая компания» приходится на заработную плату. При этом, тенденцией периода является постепенный рост доли данных затрат – с 3,78 % в начале до 4,11 % – в конце периода. Примерно равные доли приходятся на амортизацию (доля от 2,26 % до 2,39 %), а также на энергию на технологические цели (доля от 2,39 % до 2,48 %). Доля отчислений на заработную плату выросла в периоде с 1,36 % до 1,46 %. Доля затрат на воду в ОАО «Железнодорожная торговая компания» не превышала 0,1 %.

Проведём анализ отдельных видов затрат.

Таблица 5 – Показатели отдельных видов затрат ОАО «Железнодорожная торговая компания», относимых на себестоимость продукции в 2018 - 2020 гг.

Статья затрат	Удельный вес в общей сумме затрат, в процентах			Затраты на единицу продукции, тыс. руб.			Индекс затрат с 2018 г. - 2019 г., тыс. руб.	Индекс затрат с 2019 г. - 2020 г., тыс. руб.
	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.		
Оплата труда	5,68	5,97	6,29	5,58	5,91	6,20	1,059	1,049
Отчисления на оплату труда	2,01	2,14	2,23	1,98	2,09	2,20	1,055	1,052
Сырье и материалы	78,53	77,99	77,45	77,19	76,78	76,35	0,994	0,955
Амортизация	1,08	1,09	1,10	1,06	1,07	1,08	1,009	1,009
Энергия на технологические цели	2,28	2,31	2,33	2,24	2,26	2,30	1,008	1,017
Вода	0,73	0,74	0,76	0,72	0,73	0,75	1,013	1,027
Пекарские цеховые расходы	2,55	2,59	2,64	2,51	2,54	2,60	1,011	1,023
Общестоловые расходы	7,14	7,17	7,20	7,02	7,05	7,10	1,004	1,007
Итого затрат	100,0	100,0	100,0	98,30	98,47	98,58	1,001	1,001

В структуре затрат, относимых на себестоимость в ОАО «Железнодорожная торговая компания» также главенствует статья сырья и материалов, при некотором снижении данной доли – с 78,53 % в 2018 году до 77,45 % в 2020 году. Доля затрат на оплату труда в компании имела тенденцию к росту – с 5,68 % в начале периода до 6,29 % в конце периода. Второй по значимости статьёй явля-

лась статья общестоловых расходов – от 7,14 % в начале периода до 7,20 % – в конце периода.

Среди прочих статей расходов, относимых в ОАО «Железнодорожная торговая компания» на себестоимость, выделяются пекарские цеховые расходы, которые выросли в доле с 2,55 % в начале периода до 2,64 % – в конце. Несколько меньше доля у энергии на технологические цели, которая выросла в доле с 2,28 % до 2,33 %. Доля отчислений на оплату труда выросла в периоде с 2,01 % до 2,23 %, а на долю амортизации приходится чуть более 1 %. Доля воды в рассматриваемой структуре выросла с 0,73 % до 0,76 %.

Проведём анализ расходов на незавершённое производство и их структуры, что представлено в таблице 6.

Таблица 6 – Расходы и их структура в составе незавершённого производства в ОАО «Железнодорожная торговая компания» в 2018 - 2020 гг.

Виды затрат	2019 г.		2020 г.		2021 г.		отклонение	
	сумма, тыс. руб.	структура затрат, в процентах	сумма, тыс. руб.	структура затрат, в процентах	сумма, тыс. руб.	структура затрат, в процентах	2020-2019 г.	2021-2020 г.
Сырье, основные материалы	11540	51,23	11028	47,91	10515	44,59	-512	-513
Оплата труда	3772	16,75	4492	19,40	5208	22,21	720	716
Топливо, энергия на технологические цели	753	3,34	835	3,69	919	3,90	82	84
Прочие прямые расходы	4287	19,03	4254	18,47	4217	17,88	-33	-37
Общепроизводственные расходы	241	1,08	394	1,7	543	2,30	153	149
Общехозяйственные расходы	1899	8,43	2021	8,74	2140	9,07	122	119
Прочие расходы	32	0,11	23	0,09	12	0,05	-10	-11
ИТОГО	22524	100	23047	100	23583	100	520	536
В том числе:								
– переменные затраты	16486	73	15675	69	14864	63	- 4	-10
– постоянные затраты	6041	27	7380	31	8719	37	4	6

Анализ данных таблицы позволяет сделать вывод о том, что в структуре незавершённого производства ОАО «Железнодорожная торговая компания» в рассматриваемом периоде доля сырья и материалов имела тенденцию к посте-

пенному снижению – с 51,23 % до 47,91 % в 2019 году до 44,59 % в 2020 году. При этом, сумма снижения по годам составила 512 и 513 тыс. руб. соответственно.

Доля оплаты труда в ОАО «Железнодорожная торговая компания» имела тенденцию к росту – с 16,75 % до 19,40 % по итогам 2019 года и до 22,21 % – в 2020 году, рост физических объёмов данных затрат составил 720 и 716 тыс. руб. по годам соответственно.

По топливу и энергии на технологические цели в ОАО «Железнодорожная торговая компания» имела тенденция роста доли. Если на начало анализируемого периода показатель составлял 3,34 %, то по итогам 2019 года он составил уже 3,69 %, а в 2020 году – 3,90 %, показав рост в денежном выражении по годам на 82 и 84 тыс. руб.

Доля прочих прямых расходов в ОАО «Железнодорожная торговая компания» имела тенденцию к снижению доли. Если в начале анализируемого периода показатель составлял 19,03 %, то в 2019 году – уже только 18,47 %, а в 2020 году – 17,88 %, что говорит о снижении их значимости в компании в рамках незавершённого производства.

Доля общепроизводственных расходов в рассматриваемом в ОАО «Железнодорожная торговая компания» периоде имела тенденцию к активному увеличению. Если в начале периода данная доля составляла 1,08 %, то по итогам 2019 года – 1,70 %, а в 2020 году – 2,30 %, что говорит о том, что накладные расходы в деятельности компании существенно усилились.

Доля общехозяйственных расходов в ОАО «Железнодорожная торговая компания» также росла – с 8,43 % в начале до 9,07 % в периоде, показатель вырос по годам в физическом выражении на 122 и 119 тыс. руб. по годам.

Исходя из полученных данных можно сделать вывод о том, что рост объёмов затрат в ОАО «Железнодорожная торговая компания» рассматриваемом периоде по годам увеличивалась на 520 и 536 тыс. руб. Следует отметить, что доля переменных расходов в компании сократилась с 73 % до 63 %, а постоянных – выросла с 27 % до 37 %, что можно рассматривать как отрицательный

фактор деятельности компании.

Показатели рентабельности отдельных видов продукции Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания» представлены в таблице 7.

Таблица 7 – Анализ рентабельности отдельных видов продукции Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания» в 2020 г.

Виды продукции	Объем реализации, т.	Объем продаж продукции за тонну, тыс. руб.	Себестоимость единицы продукции за тонну, тыс. руб.	Прибыль (убыток), тыс. руб.	Рентабельность (убыточность), в процентах
«Венская с изюмом»	381	10943	10683	300	2,8
«Ватрушка с яблоком»	675	18229	17914	315	1,8
«Булочка с корицей»	71	1915	1859	56	3,1
плюшка «Московская»	73	1933	1634	299	18,3

В данной работе рассматриваем булочную продукцию плюшка «Московская», так как это изделия после исследования всего ассортимента реализации булочных изделий показала наибольшую рентабельность.

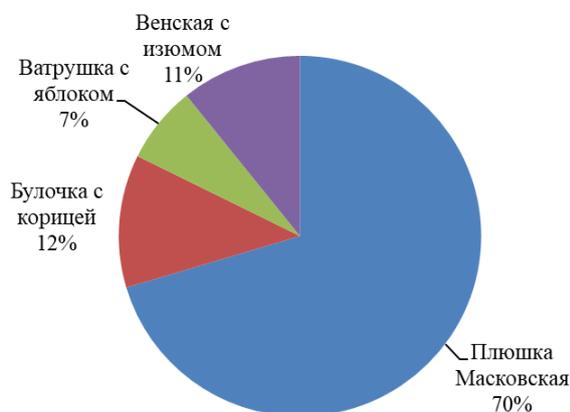


Рисунок 1 – Структура рентабельности булочных изделий

Из данных приведённых на рисунке 1 в структуре рентабельности превышает плюшка «Московская», рентабельность которой составила 70 %, от общего ассортимента реализованной продукции. На долю реализуемого ассортимента «Булочка с корицей» составила 12 %. Рентабельность булочки «Венской с изюмом» составила 11 %, самая низкая рентабельность у «Ватрушки с яблоком» – 7 %.

Рассмотрим плановой калькуляции для типичного вида продукции. Для этого рассмотрим плановую калькуляцию плюшки «Московской». Данное изделие производится из пшеничной муки 1-го сорта, масса изделия составляет 100 грамм.

Рецептура данного изделия представлена в таблице 8. Расчёт рецептуры проводился, исходя из выхода в размере 100 %, а также из расчёта на 10 кг. муки.

Таблица 8 – Рецептúra плюшки «Московской» на 10 кг муки

Наименование сырья	Количество, (кг)	Цена за 1 кг, руб.
Мука пшеничная, в/с	10	30,0
Соль	0,1	12,0
Дрожжи прессованные	0,4	120,0
Сахар - песок	2,0	54,0
Масло сливочное	1,4	510,0
Молоко цельное	3,0	55,0
Яйцо	6,0	22,0
Ванилин	0,005	4000,0

Просчитаем количество сырья на 1 кг готовой продукции:

$$\text{Муки} = 1000 \times 10 : 154 = 64,9 \text{ кг}$$

$$\text{Соли} = 64,9 \times 0,1 : 10 = 0,65 \text{ кг}$$

$$\text{Дрожжей} = 64,9 \times 0,4 : 10 = 2,6 \text{ кг}$$

$$\text{Сахар} = 64,9 \times 2,0 : 10 = 12,9 \text{ кг}$$

$$\text{Масло сливочное} = 64,9 \times 1,4 : 10 = 9,09 \text{ кг}$$

$$\text{Молоко цельное} = 64,9 \times 3,0 : 10 = 19,47 \text{ кг}$$

$$\text{Яйцо} = 64,9 \times 6,0 : 10 = 38,9 \text{ кг}$$

$$\text{Ванилин} = 64,9 \times 0,05 : 10 = 0,32 \text{ кг}$$

Просчитаем значение сырья на 10 кг готовой продукции:

$$\text{Муки} = 64,9 \times 10 = 649,00 \text{ руб.}$$

$$\text{Соли} = 0,65 \times 12,0 = 7,8 \text{ руб.}$$

$$\text{Дрожжи} = 0,4 \times 120,00 = 48,00 \text{ руб.}$$

$$\text{Сахар} = 2,0 \times 54,00 = 108,00 \text{ руб.}$$

$$\text{Масло} = 1,4 \times 510,0 = 714,0 \text{ руб.}$$

Молоко = $3,0 \times 55,0 = 165,0$ руб.

Яйцо = $6,0 \times 22,00 = 132,00$ руб.

Ванилин = $0,005 \times 4000 = 20,0$ руб.

Итого затрат на сырье: $649,00 + 7,8 + 48,00 + 108,00 + 714,00 + 165,00 + 132,00 + 20,00 = 1843,80$ руб.

Просчитаем транспортные снабжения расходы на сырье (10 % от стоимости сырья):

$1843,8 \times 10 \% = 184,38$ руб.

Просчитаем расходы на электроэнергию (10 % от стоимости продукции):

$1843,8 \times 10 \% = 184,38$ руб.

Просчитаем расходы на оплату труда (20 % от стоимости продукции):

$1843,8 \times 20 \% = 368,64$ руб.

Просчитаем отчисления на страховые взносы (30 % выплата зарплаты):

$368,64 \times 30 \% = 110,59$ руб.

Просчитаем затраты на обслуживание оборудования (5 % от стоимости продукции):

$1843,80 \times 5 \% = 92,17$ руб.

Просчитаем общехозяйственные расходы (5 % от стоимости продукции):

$1843,80 \times 5 \% = 92,17$ руб.

Расчет себестоимости составляет: $1843,80 + 184,38 + 184,38 + 368,64 + 110,59 + 92,17 + 92,17 = 2876,13$ руб.

Просчитаем коммерческие расходы (0,70 % от производственной себестоимости):

$2876,13 \times 70 \% = 20,13$ руб.

Конечный показатель составляет: $2876,13 + 20,13 = 2896,26$ руб.

Просчитаем прибыль (30 % от полной себестоимости):

$2896,26 \times 30 \% = 868,88$ руб.

Цена составляет: $2896,26 + 868,88 = 3765,14$ руб.

Просчитаем НДС (10 % от полной себестоимости):

$3765,14 \times 10 \% = 376,51$ руб.

Отпускная цена на 10 кг готовой продукции составляет:

$$3765,14 + 376,51 = 4141,65 \text{ руб.}$$

Просчитаем стоимость 1 шт. массой 0,100 гр.:

$$10,000 : 0,100 = 100 \text{ шт.}$$

$$4141,65 : 100 = 41,50 \text{ руб.}$$

Стоимость 1 штуки плюшки «Московская» цена 41,50 руб.

Далее рассмотрим расчет плановой себестоимости первого блюда (Борщ «Украинский») пример расчета приведем в таблице 9.

Таблица 9 - Расчет плановой калькуляции себестоимости: «Борща Украинского» на 6 порций в литрах при выходе 200 мл

Наименование продукта	Брутто, гр.	Нетто, гр.	Цена, кг	Цена в гр.
Свекла	150	120	50,00	7,50
Капуста свежая	100	80	45,00	4,50
Картофель	213	160	52,00	11,76
Морковь	50	40	52,00	2,60
Лук репчатый	36	30	35,00	1,26
Томатное пюре	30	30	89,00	2,67
Масло растительное	20	20	114,00	2,28
Сахар	10	10	54,00	0,54
Уксус 3	10	10	40,00	0,40
Перец сладкий	27	20	80,00	2,16
Чеснок	4	3	190,00	0,76
Мука пшеничная	10	10	30,00	0,30
Масло сливочное	5	5	510,00	2,55
Соль	2	2	12,00	0,24
Мясо говядина	20	18	560,00	11,20
Бульон или вода	700	700		
Выход	-	1252		50,38

Итого затрат на сырье составили: 50,38 руб.

Просчитаем транспортные заготовительные затраты на сырье (10 % от стоимости сырья):

$$50,38 \times 10 \% = 5,04 \text{ руб.}$$

Просчитаем расходы на электроэнергию (10 % от стоимости сырья):

$$50,38 \times 10 \% = 5,04 \text{ руб.}$$

Просчитаем расходы на оплату труда (20 % от стоимости сырья):

$$50,38 \times 20 \% = 10,10 \text{ руб.}$$

Просчитаем отчисления на страховые взносы (30 % от оплаты труда):

$$50,38 \times 30 \% = 15,10 \text{ руб.}$$

Просчитаем расходы на содержание оборудования (5 % от стоимости сырья):

$$50,38 \times 5 \% = 2,5 \text{ руб.}$$

Просчитаем общехозяйственные расходы (5 % от стоимости сырья):

$$50,38 \times 5 \% = 2,5 \text{ руб.}$$

Расчет себестоимости составляет: $50,8 + 5,04 + 5,04 + 10,10 + 15,10 + 2,5 + 2,5 = 91,08$ руб.

Просчитаем коммерческие расходы (0,70 % от производственной себестоимости):

$$91,08 \times 0,7 \% = 0,63 \text{ руб.}$$

Конечный показатель составляет: $91,08 + 0,63 = 91,71$ руб.

Просчитаем прибыль (30 % от полной себестоимости):

$$91,71 \times 30 \% = 27,51 \text{ руб.}$$

Цена составляет: $91,71 + 27,51 = 125,22$ руб.

Просчитаем НДС (10 % от полной себестоимости):

$$125,22 \times 10 \% = 12,52 \text{ руб.}$$

Отпускная цена на готовой продукции составляет:

$$125,22 + 12,52 = 137,74 \text{ руб.}$$

Стоимость 6 порций первого блюда (Борщ Украинский).

$$137,74 : 6 = 23,00 \text{ руб.}$$

3.2 Особенности учета затрат на производство хлебобулочных и кондитерских изделий по статьям калькуляции

Учёт затрат на производство в ОАО «Железнодорожная торговая компания» ведётся на счёте 20 «Основное производство». Наряду с этим, в компании также используются такие счета, как 28 «Брак в производстве» и 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов».

Бухгалтерские операции чета затрат на производство в ОАО «Железнодорожная торговая компания» представлены в таблице 10.

Таблица 10 – Бухгалтерские операции чета затрат на производство в ОАО «Железнодорожная торговая компания»

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Документы, подтверждающие операцию по учету затрат на производство
	Дт	Кт	
1	2	3	4
Отпущено сырье и материалы на изготовление продукции по учетным ценам	20	10	Используется требование-накладная (ф. М-11). Используется собственная форма «Производственный отчет за смену» для оптимизации документооборота
Сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащих включению в себестоимость продукции	20	10,16	
Амортизация НМА, основных средств	20	05,02	Рассчитывается работником бухгалтерии (Ж/о №13)
Расходы на оплату труда работников, занятых выпуском продукции	20	70	Используются ф. Т-49, Т-51, Т-53, Т-60, Т-61. Формируются на основании таблиц рабочего времени ф. Т-13, распорядительных документов.
Взносы во внебюджетные фонды	20	69	Используются ф. №Т-49, Т-51, расчет бухгалтерии.
Резерв на оплату отпусков	20	96	Используется Т-7, расчёт бухгалтерии
Расходы на освоение новых видов продукции и производства.	20	97	Расчёт бухгалтерии, учёт положений п. 2 ст. 262 НК РФ
Фактическая себестоимость окончательного брака продукции	28	20	Расчёт бухгалтерии, акт
Фактическая себестоимость готовой продукции, сданной на склад.	43	20	Применяется ф. №ОС-3, №М-4, №М-11, №АО-1, №ТОРГ-13, №Т-49, № Т-51, №ИНВ-3
Фактическая себестоимость выполненных работ	90	20	Применяется Ж/о №10
Оприходованы полуфабрикаты собственного производства	21	20	
Оприходованы полуфабрикаты, изготовленные вспомогательным производством.	21	23	
Оприходована часть выпущенной готовой продукции для ее использования в качестве полуфабрикатов (при использовании счета 40).	21	40	
Полуфабрикаты собственного производства переданы в дальнейшую переработку	20	21	
Стоимость полуфабрикатов учтена в составе расходов вспомогательного производства	23	21	
Стоимость полуфабрикатов собственного производства учтена в составе общепроизводственных расходов	25	21	

Продолжение таблицы 10

1	2	3	4
Списаны забракованные полуфабрикаты собственного производства	28	21	
Полуфабрикаты собственного производства списаны на исправление брака	28	21	
Отгружены покупателям полуфабрикаты собственного производства	45	21	
Учетная стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание машин и оборудования	25.1	10	Используется требование-накладная (формы М-11).
Расходы на оплату труда рабочих по наладке и обслуживанию оборудования.	25.01	70.69.96	Оформляется № Т-49 «Расчетно - платежная ведомость»; - № Т-51 «Расчетная ведомость».
Амортизация НМА.	25	01,05	Расчет бухгалтерии
Амортизация оборудования и внутрицехового транспорта.	25	01,02	Расчет бухгалтерии
Услуги, полученные со стороны на содержание оборудования и рабочих мест.	25	01, 60	Используется договор аренды, Акт приемки выполненных ремонтных работ, форма № ОС-3, расчет бухгалтерии
Услуги вспомогательных производств	25	01,23	Используются следующие документы: ведомость расхода тепловой энергии, электроэнергии, воды, акт приемки оказанных услуг, расчет бухгалтерии, реестр путевых листов автотранспорта, акт приемки выполненных ремонтных работ, форма № ОС
Списание части затрат на исправление брака продукции.	28	28.01	Расчёт бухгалтерии
Списание остальной части затрат на продукцию основного и вспомогательных производств и их распределение между видами работ и изделиями	20,23	25.01	
Учетная стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание зданий, сооружений, цехов и т.п.	25	10	Применяется ф. №М-11
- Расходы на оплату труда (с начислениями) рабочих цеха по охране труда и прочим работам	25	70,69	Используются ф. № Т-49, № Т-51
Расходы на оплату труда (с начислениями) управленческого персонала цеха.	25	70,69,96	
Расходы из подотчетных сумм на содержание зданий, сооружений, цеха, охраны труда и технику безопасности.	25	71	Используется ф. №АО-1.
Списание части затрат на исправление брака продукции	28	25.01	Дефектационная ведомость

Продолжение таблицы 10

1	2	3	4
Списание остальной части затрат на продукцию основного или вспомогательных производств и их распределение между видами работ и изделиями.	20	23,25	Ведомость расхода тепловой энергии, электроэнергии, воды, акт приемки оказанных услуг, расчет бухгалтерии, реестр путевых листов автотранспорта, акт приемки выполненных ремонтных работ, форма № ОС-3.
Учетная стоимость товарно-материальных ценностей, израсходованных на исправление брака продукции	28	10	Ф. №М-11
Общепроизводственные расходы, списанные на исправление брака продукции.	28	25	Расчет бухгалтерии
Списывается фактическая себестоимость окончательного брака.	28	20,23	Ф. №М-11, расчет бухгалтерии.
Оприходованы отходы от списания окончательного брака.	10	28	
Списано расходов на виновника допустившего брак продукции	73.2	28	Акт о производственном браке, приказ о привлечении работника к материальной ответственности, расчет бухгалтерии.
Списываются потери от брака на выпущенную готовую продукцию и выполненные работы	20	23,28	Акт о производственном браке, расчет бухгалтерии.
Образование резерва в текущем месяце на оплату отпусков рабочим всех производств и цехов.	20,25	96	Ф. № Т-49, № Т-51
Сумма отпускных, начисленных рабочим всех производств и цехов.	20,23,	70	
Образование резерва в текущем месяце на ремонт оборудования прочих основных средств цеха	25,26	96	Ф. №ОС-16
Списание затрат отчетного месяца по ремонту основных средств, производимому за счет ранее созданного резерва	96	10,60	Дефектационная ведомость

Общепроизводственные расходы (счет 25) ежемесячно подлежат распределению между видами продукции (работ, услуг) на соответствующую статью калькуляции счета 20 «Основное производство» пропорционально выручке от реализации вида продукции (работ, услуг).

Аналитический учет затрат на производство каждое предприятие организует в соответствии с характером производственного процесса, а также особенностями выпускаемой продукции или выполняемых работ.

Данные аналитического учета используют при составлении внутренней отчетности, которая строится на информации о видах, количестве, цехах-изготовителях, статьях затрат выпускаемой продукции.

Группировка затрат по экономическим элементам носит обобщенный характер и не позволяет определить конкретное направление затрат (производственный процесс, обслуживание цеха, содержание заводоуправления) и себестоимость отдельных видов выпускаемой продукции. Эти задачи решает группировка затрат по статьям калькуляции. Она позволяет выявить конкретный объект и место осуществления затрат и определить себестоимость единицы продукции. Группировка по статьям калькуляции производственного предприятия состоит из статей:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производство;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы.

Часть калькуляционных статей представляет собой одноэлементные, то есть однородные по своему экономическому содержанию затраты. К таким статьям относятся покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций, топливо и энергия на технологические цели, заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды.

Другие калькуляционные статьи являются комплексными и объединяют несколько экономических элементов. Комплексный характер носят такие калькуляционные статьи как общепроизводственные и общехозяйственные расходы, коммерческие расходы и другие.

К общепроизводственным относятся следующие расходы:

- цеховые расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- заработная плата аппарата управления цеха и отчисления на социальные нужды;
- затраты на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
- оплата аренды основных средств производственного назначения;
- отчисления на амортизацию и ремонт основных средств производственного назначения;
- расходы на создание нормальных условий труда и технику безопасности;
- затраты на страхование имущества производственного назначения;
- потери от простоев по внутренним причинам
- и другие.

К общехозяйственным расходам на управление организацией в целом относятся:

- 1) заработная плата сотрудников аппарата управления организации и отчисления на социальные нужды;
- 2) командировочные расходы;
- 3) расходы на информационные и консультационные услуги;
- 4) расходы на услуги связи;
- 5) отчисления на амортизацию, затраты на ремонт, содержание зданий и сооружений общехозяйственного характера;
- 6) расходы на подготовку и переподготовку кадров;
- 7) расходы на пожарную и сторожевую охрану;
- 8) потери от простоев по внешним причинам и другие.

Коммерческие расходы (расходы на продажу) на производственных предприятиях включают в свой состав расходы, связанные с реализацией продукции:

- расходы на рекламу;
- на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции потребителю;
- по содержанию помещений для хранения готовой продукции;
- на заработную плату работников, связанных со сбытом продукции и другие.

В зависимости от объема затрат на производственном предприятии различают цеховую, производственную и полную себестоимость продукции.

– цеховая себестоимость - включает затраты всех цехов, связанные с изготовлением продукции;

– производственная себестоимость - охватывает расходы предприятия в целом. она исчисляется прибавлением к цеховой себестоимости общезаводских и других целевых расходов;

– полная себестоимость – содержит затраты предприятия на выпуск и реализацию продукции. Для ее исчисления к производственной себестоимости прибавляется внепроизводственные расходы.

Особенности учета затрат на производство хлебобулочных и кондитерских изделий по статьям калькуляции.

Калькуляционной статьей называется определенный вид затрат, образующий себестоимость как всей продукции в целом, так и отдельных ее видов.

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как предприятия в целом, так и отдельных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных ви-

дов продукции.

Номенклатура статей калькуляции выглядит следующим образом:

- 2.1. Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- 2.2. Полуфабрикаты собственного производства;
- 2.3. Возвратные отходы;
- 2.4. Вспомогательные материалы;
- 2.5. Топливо и энергия на технологические нужды;
- 2.6. Расходы на оплату труда;
- 2.7. Отчисления на социальные нужды;
- 2.8. Расходы на НИОКР;
- 2.9. Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования;
- 2.10. Общецеховые расходы;
- 2.11. Прочие производственные расходы;
- - Итого цеховая производственная себестоимость;
- 2.12. Общехозяйственные расходы;
- Итого общезаводская производственная себестоимость;
- 2.13. Расходы на продажу:
- - Всего полная себестоимость.

По степени однородности все затраты подразделяют:

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента – материалы, заработная плата, амортизация. Эти затраты, независимо от места их возникновения и целевого назначения, не делятся на различные компоненты.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

По способу включения в себестоимость единицы продукции затра-

ты делят:

1) прямые. Прямыми являются расходы на производство конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся затраты сырья, материалов, заработная плата.

2) косвенные. Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции, например, затраты на управление и обслуживание производства. Косвенные расходы сначала собираются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, а затем включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения.

По связи затраты с технологическими процессами:

1) накладные. Накладные (периодические) расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов. Их величина зависит от организации производственной деятельности предприятия;

2) основные. Основными (производственными) называются расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав цеховой производственной себестоимости изделий. Они образуют производственную себестоимость изделия и используются для расчета себестоимости единицы продукции.

По сфере возникновения затрат: производственные и внепроизводственные.

По степени охвата плана:

1) планируемые. К ним относятся производительные расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. Они, в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции;

2) непланируемые – это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной дея-

тельности. Эти расходы считаются прямыми потерями и поэтому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости товарной продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете. К ним относятся потери от брака, простоев.

По отношению к объему производства.

1) условно-постоянные, т.е. те, которые не зависят от объема производства;

2) условно-переменные, т.е. те, которые зависят от объема производства

По степени управления затратами: вмененные и безвозвратные.

Таким образом, используя различные варианты классификации затрат в зависимости от цели предприятия, все издержки производства для цели управления можно сгруппировать в III группы:

1) группировка затрат для калькулирования и оценки произведенной продукции (прямые, косвенные, основные, накладные);

2) группировка затрат для принятия решений и планирования (условно-переменные, условно-постоянные, затраты отчетных и будущих периодов);

3) группировка затрат для осуществления контроля и регулирования.

Целевая классификация затрат позволяет выделить несколько видов себестоимости продукции:

а) цеховые затраты основного производства и общепроизводственные затраты:

счет 20; счет 25;

б) производственная цеховая + общезаводские расходы:

счет 20; счет 25; счет 26;

в) полная – производственная себестоимость + расходы по реализации: счет 20; счет 25; счет 26; счет 44.

В ОАО «Железнодорожная торговая компания» используется технологический процесс выпечки хлеба, включающий в себя следующие этапы:

– подготовка сырья к приготовлению хлеба – просеивание и проветривание муки, добавление к тесту улучшителей и прочие;

- изготовление теста;
- разделка теста;
- выпечка хлеба;
- охлаждение полученного хлеба, а также его сортировка. Опционально – контроль качества полученной продукции.

ОАО «Железнодорожная торговая компания» производит выпечку в двух цехах – цех № 1 выпекает хлеб, а цех № 2 – выпекает хлебобулочные изделия. Наряду с этим компания реализует фасованной сдобное тесто, которое изготовлено в цехе № 2.

В ОАО «Железнодорожная торговая компания» применяется попередельный метод учёта затрат. Для этого предприятием используется счёт 21 «Полуфабрикаты».

В процессе учёта в цехе № 1 в качестве передела рассматривается полный цикл выпечки хлеба. В цехе № 2 в переделы включаются фазы полного производственного цикла.

Рассмотрим затраты, которые калькулируются попередельно в ОАО «Железнодорожная торговая компания», что представлено в таблице 11.

Таблица 11 – Затраты ОАО «Железнодорожная торговая компания» по переделам

Производственный цикл		Затраты, включаемые в себестоимость	Дт	Кт	Сумма, руб.
1		2	3	4	5
1	Подготовка сырья + Изготовление теста	Стоимость исходного сырья (муки, дрожжей, воды, маргарина или масла) Стоимость улучшителей теста, добавляемых на этом этапе Амортизация оборудования, на котором выполняется подготовка сырья Зарплата сотрудников, обеспечивающих процесс	20.ПФ	10	2350
				10	1250
				02	44131
			70	11605	
		Производственные социальные отчисления		69	3481
	Оприходование полуфабриката собственного производства	Общая величина затрат на производство полуфабриката	21	20.ПФ	59336

1	2	3	4	5	
2	Разделка теста для выпечки	Себестоимость (из передела 1) в том объеме, в котором тесто направляется на выпечку Стоимость добавок, используемых на этом этапе (специй, изюма, орехов и т.п.) Амортизация оборудования (по производственному циклу) Зарплата (по производственному циклу) Производственные социальные отчисления	20.1	21 10 02 70 69	30000 2880 1367 37894 10366
	Расфасовка теста для продажи	Себестоимость (из передела 1) в объеме, направляемом на продажу Стоимость упаковочных материалов Амортизация оборудования Зарплата фасовщиков Производственные социальные отчисления	20.2	21 10 02 70 69	19336 3780 2010 45788 13736
	Оприходование расфасованного для продажи теста		43.2	20.2	84650
3	Выпечка + Охлаждение	Амортизация (по производственному циклу) Зарплата (по производственному циклу) Производственные социальные отчисления	20.1	02 70 69	1987 67855 13641
	Оприходование готовых изделий	Себестоимость теста по переделу 2 + Расходы, связанные с выпечкой и охлаждением	4	20.1	83483

Схема калькулирования себестоимости изделий в ООО «ЖТК» представлена в приложении Г.

3.3 Основные рекомендации по совершенствованию системы калькулирования себестоимости хлебобулочных и кондитерских изделий Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания»

Основной целью предприятия является увеличение объема производства, расширение ассортимента хлебобулочных изделий, а также улучшение качества производимой продукции. Предприятию стремится к рациональному распределению и использованию производственных запасов на предприятии. Все это

предопределяет необходимость создания эффективной системы учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции.

Министерство Финансов Российской Федерации приказом от 15 ноября 2019 года № 180н утвердило новый ФСБУ 5/2019 «Запасы», который придет на замену действующему ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости, если иное не установлено настоящим Стандартом.

В фактическую себестоимость запасов, кроме незавершенного производства и готовой продукции, включаются фактические затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования. Для целей настоящего Стандарта затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов.

В новом стандарте установлены общие правила формирования фактической себестоимости незавершенного производства (п.23), до этого такие правила устанавливались разными актами, в том числе Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н.

Готовую продукцию и незавершенное производство (НЗП) оценивают одним из следующих способов:

- по фактической себестоимости (способ обычно используют в единичном производстве) (п. 9, абз.5 п.27 ФСБУ 5/2019);
- по сумме прямых затрат;
- по сумме плановых (нормативных) затрат.

ФСБУ 5/2019 уже не упоминает про возможность оценки незавершенного производства по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов (в предыдущем ПБУ такая оценка допускалась).

При оценке НЗП и готовой продукции по фактической себестоимости она формируется из прямых затрат (затрат, которые прямо относятся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг) и косвенных затрат (затрат, ко-

торые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг).

В фактическую себестоимость НЗП и готовой продукции включаются затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а именно: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие затраты (п. п. 23, 24 ФСБУ 5/2019).

Классификация затрат на прямые и косвенные определяется организацией. При этом, косвенные затраты распределяются между конкретными видами продукции обоснованным способом, установленным организацией самостоятельно (п. п. 24 - 25 ФСБУ 5/2019). Таким образом, организации в своей учетной политике необходимо установить классификацию (перечень) прямых и косвенных затрат, а также способ распределения косвенных затрат.

В соответствии с п.26 ФСБУ 5/2019 в фактическую себестоимость НЗП и готовой продукции не включаются:

- сверхнормативный расход материальных и трудовых ресурсов, потери от простоев, брака, а также иные затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (напомним, ранее такие расходы подлежали включению в фактическую себестоимость НЗП);

- расходы, возникшие в связи с чрезвычайными ситуациями (авария, пожар и т.п.);

- расходы на хранение, за исключением ситуации, когда хранение является частью технологии производства полуфабрикатов;

- расходы на рекламу полуфабрикатов и прочие расходы, не связанные с их выпуском;

- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с выпуском полуфабрикатов.

В связи с тем, что порядок управленческих расходов поменялся, подробнее остановимся на этом моменте.

Так, по общему правилу, управленческие (общехозяйственные) расходы, не включаются в фактическую себестоимость НЗП и готовой продукции, а спи-

сываются в себестоимость продаж текущего периода, так как они не связаны непосредственно с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг (пп. «г» п. 26 ФСБУ 5/2019). Такие затраты не относятся к косвенным затратам, включаемым в фактическую себестоимость, так как под косвенными затратами, как правило, понимают только общепроизводственные затраты, ведь именно они непосредственно связаны с производством, но не могут быть прямо отнесены на производство конкретного вида продукции (работ, услуг).

Напомним, что до введения в действие нового стандарта управленческие (общехозяйственные) расходы включались в фактическую себестоимость НЗП и готовой продукции или списывались в себестоимость продаж текущего периода по выбору организации, закрепленному в учетной политике (п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Таким образом, с 2021 г. управленческие расходы, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в общем случае в качестве условно-постоянных включаются в себестоимость проданной продукции (работ, услуг) того отчетного периода, в котором возникли, и списываются они со счета 26 в дебет счета 90-2. Данное правило установлено в пп. «б» п. 18, пп. «г» п. 26 ФСБУ 5/2019. В отчете о финансовых результатах расходы показываются по строке 2220 «Управленческие расходы».

И только если управленческие расходы непосредственно связаны с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), то их можно включать (списывать со счета 26 в дебет счетов 20, 23, 29) в себестоимость продукции (работ, услуг). В такой ситуации эти расходы формируют показатель по строке 2120 «Себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах.

При этом, управленческие расходы нельзя включить не только в стоимость НЗП и готовой продукции, но и в стоимость других видов запасов (пп. «б» п. 18 ФСБУ 5/2019).

В массовом и серийном производстве допускается оценка только в сумме прямых затрат или в сумме плановых (нормативных) затрат.

При оценке НЗП и готовой продукции по прямым затратам (без учета

косвенных) организации необходимо утвердить в учетной политике перечень прямых затрат на основе отраслевых инструкций или исходя из особенностей собственного производства. Как правило, к прямым затратам относятся:

- расходы на сырье и основные материалы;
- заработная плата основных производственных рабочих и отчисления с нее;
- амортизация основных средств.

Плановые (нормативные) затраты устанавливаются организацией исходя из нормальных (обычно необходимых) объемов использования сырья, материалов, топлива, трудовых и иных ресурсов в условиях нормальной загрузки производственных мощностей.

Плановые (нормативные) затраты требуется регулярно пересматривать в соответствии с текущими условиями производства. Разница между фактической себестоимостью и плановыми (нормативными) затратами уменьшает (увеличивает) сумму расходов в отчетном периоде, в котором выявлена разница.

При учете по нормативной (плановой) себестоимости для выявления разницы между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по нормативной себестоимости может использоваться счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Счет 40 ежемесячно закрывается на счет 90 «Продажи» и сальдо на отчетную дату не имеет.

В единичном производстве организация может применять только один способ оценки НЗП – по фактически произведенным затратам (п. 27 ФСБУ 5/2019).

Оценка запасов после признания.

В соответствии с новым стандартом запасы необходимо оценивать на отчетную дату по наименьшей из двух величин (п. п. 28 - 29 ФСБУ 5/2019):

- по фактической себестоимости;
- чистой стоимости продажи.

Таким образом, с 2021 г. оценка запасов фактически становится почти непрерывным процессом.

Под чистой стоимостью продажи запасов понимается предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат на производство, подготовку к продаже и продажу запасов (п. 29 ФСБУ 5/2019).

За чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции, товаров, принимается величина, равная приходящейся на запасы доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются запасы. Если определить эту величину затруднительно, за чистую стоимость продажи таких запасов допустимо принять цену, по которой можно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату.

Если фактическая себестоимость запасов будет больше чистой стоимости их продажи, это будет считаться обесценением запасов. Такое возможно, если они морально устареют, потеряют первоначальные качества, снизится рыночная стоимость запасов, сузятся рынки сбыта.

Организации выбрать и закрепить в учётной политике основные изменения ФСБУ 5/2019 фактической себестоимости для незавершённого производства и готовой продукции. Введено понятие прямых и косвенных расходов. Фактическая себестоимость незавершённого производства включает прямые косвенные затраты. Стоимость незавершенного производства и готовой продукции корректируем до фактической или плановой (нормативной) себестоимости, если они раньше оценивались только по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. Одновременно нужно уменьшить себестоимость нереализованной готовой продукции или увеличить нераспределенную прибыль в части реализованной продукции.

Таблица 12 - Изменения учета производственных запасов

ПБУ 5/01	ФСБУ 5/2020	Преимущество
1	2	3
К запасам относятся: - сырье, материалы; - готовая продукция;	Уточнили, что к запасам относится незавершённого производства	К незавершённому производству нужно применять правила учета состав запасов, при единичном

Продолжение таблицы 12

1	2	3
<p>- активы для управленческих нужд</p>		<p>производстве учитывать по фактической себестоимости</p>
<p>Незавершенное производство и готовую продукцию оценивают одним из следующих способов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - по стоимости сырья и материалов, полуфабрикатов; - по прямым статьям затрат; - по фактической или нормативной себестоимости. 	<p>Незавершенное производство и готовую продукцию нужно учитывать только по фактической цене.</p> <p>Для массового производства:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат; - в сумме плановых затрат с учетом счета 40 «Выпуск продукции». 	<p>Не применяется способ учета незавершенного производства:</p> <ul style="list-style-type: none"> - по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов; - полной себестоимости, когда счет 26 «Общехозяйственные расходы» распределяются на счет 20 «Основные производство». <p>Себестоимость продукции.</p>
<p>Прядок учета скидок не был утвержден.</p> <p>Вероятность получения скидки не учитывалась при определении фактической себестоимости запасов. Скидки исключались только в момент их получения.</p>	<p>Из фактической себестоимости запасов исключаются скидки, премии и аналогичные уступки вне зависимости от формы их предоставления.</p> <p>Скидка должна учитываться на основе вероятности получения, даже если на момент приобретения запасов она не получена.</p> <p>Организации на упрощенном бухучете могут не применять (закрепить в УП).</p>	<p>Влияет на себестоимость продукции</p>

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основным направлением деятельности любого производственного предприятия является производство продукции, выполнение работ, оказание услуг с целью их последующей реализации потребителям. Себестоимость – это сумма всех затрат, отнесенных на производство и выпуск товаров.

Себестоимость может быть рассчитана как на весь производимый товар, так и на отдельную товарную единицу. По этапам формирования затрат в зависимости от степени готовности, места их осуществления и объема различают себестоимость продукции технологическую, цеховую, производственную и полную.

Многообразие затрачиваемых ресурсов, сложность показателей себестоимости и полных издержек вызывают необходимость рассмотрения их состава в различных направлениях и разрезах, важных для анализа условий формирования их уровня, оценки причин различий в нем и поиска путей снижения.

Целью анализа расходов на производство отдельных видов и всей совокупности продукции является оценка их фактической величины за отдельный период по сравнению с их плановыми показателями и в динамике. Для более глубокого изучения причин изменения себестоимости анализируют отчетные калькуляции по отдельным изделиям, сравнивают фактический уровень затрат на единицу продукции с плановым и данными прошлых лет в целом и по статьям затрат.

В заключение анализа подсчитываются резервы себестоимости на предприятии и разрабатываются конкретные рекомендации по их освоению.

Увеличение себестоимости продаж обусловлено главным образом повышением цен на сырье и энергоносители. Увеличение стоимости основных производственных фондов произошло за счет приобретения нового оборудования. Увеличение валовой прибыли в 2020 г. Обусловлено более высоким темпом роста выручки по сравнению с темпом роста себестоимости реализованной продукции. Причина снижения рентабельности кроется в повышении затрат на производство продукции Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торго-

вая компания» является крупным предприятием пищевой промышленности по производству кондитерских и хлебобулочных изделий.

Анализ основных технико-экономических показателей Читинского филиала ОАО «Железнодорожная торговая компания» включает в себя сопоставление фактически достигнутых показателей предприятия за 2018 - 2020 гг.

Одним из важнейших вопросов оценки себестоимости продукции и затрат на ее реализацию является ее анализ по элементам затрат. По результатам проведенного анализа затрат по элементам видно, что наибольший удельный вес в себестоимости продукции занимают материальные затраты, затраты на оплату труда. Увеличение материальных затрат в 2020 г. связано с повышением цен на закупаемое сырье, материалы и энергоносители. На повышение расходов на оплату труда повлияло увеличение тарифных ставок, сдельных расценок, премий и надбавок.

Себестоимость учитывается и планируется не только по элементам сметы затрат на производство, но и по статьям калькуляции.

Сравнительный анализ абсолютного отклонения по видам данных видов продукции показывает, что в структуре затрат обоих видов продукции имеется существенный рост затрат на сырье и основные материалы, топливо на технологические нужды, а также общезаводские, внепроизводственные расходы, при этом значительного роста основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих в 2020 г .

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Акатьева, М.Д. Бухгалтерский учет и анализ : учебник / М.Д. Акатьева, В.А. Бирюков. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2017. – 252 с.
- 2 Алексеева, Г.И. Бухгалтерский учет : учебник/ С.Р. Богомолец, Г.И. Алексеева, Т.П. Алавердова. – М. : Синергия, 2017. – 720 с.
- 3 Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет / В.П. Астахов. – М. : Юрайт, 2017. – 992 с.
- 4 Бабаев, Ю.А. Теория бухгалтерского учета / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – М. : Проспект, 2017. – 240 с.
- 5 Баканов, М.И. Теория экономического анализа : учебное пособие / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет. – М. : Финансы и статистика, 2017. – 264 с.
- 6 Бархатов, А.П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности : учебное пособие / А.П. Бархатов. – М. : Дашков и К, 2017. – 268 с.
- 7 Бахолдина, И.В. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / И.В. Бахолдина, Н.И. Голышева. – М. : ИНФРА-М, 2017. – 320 с.
- 8 Бескорвайная, С.А. Стандартизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности : учебное пособие / С.А. Бескорвайная. – М. : ИНФРА-М, 2017. – 277 с.
- 9 Богаченко, В.М. Бухгалтерский учет / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. – Ростов-на/Д. : Феникс, 2017. – 512 с.
- 10 Бычкова, С.М. Бухгалтерский учет и анализ : учебное пособие / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева. – СПб. : Питер, 2017. – 510 с.
- 11 Воробьева, И.П. Экономика : учебник / И.П. Воробьева, А.С. Громова, М.В. Рыжкова. – Томск : Изд-во Томского политехнического университета, 2017. – 199 с.
- 12 Герасимова, Е.Б. Теория экономического анализа / Е.Б. Герасимова, В.И. Бариленко, Т.В. Петрусевич. – М. : Инфра-М, 2017. – 368 с.
- 13 Гомонко, Э.А. Управление затратами на предприятии / Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М. : Кнорус, 2017. – 320 с.
- 14 Грибов, В.Д. Экономика предприятия : учебник / В.Д. Грибов,

В.П. Грузинов. – М. : Инфра-М, 2017. – 445 с.

15 Жуков, В.Н. Основы бухгалтерского учета / В.Н. Жуков. – СПб. : Питер, 2017. – 336 с.

16 Жулькова, Ю. Н. Управленческий учет затрат как механизм реализации стратегии предприятия / Ю. Н. Жулькова, Д. А. Куделина // Приволжский научный журнал. – 2017. – № 1 (33). – С. 160 - 166.

17 Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Б. Ивашкевич. – М. : Магистр, 2017. – 448 с.

18 Илюхина, Н.А. Методика управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / Н.А. Илюхина // Науковедение. – 2017. – № 2. – С. 32 - 45.

19 Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский учет / Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова. – СПб. : Питер, 2017. – 304 с.

20 Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский учет и психология : монография / Н.А. Каморджанова, Э.И. Крылов, Т.М. Конопляник. – М. : Проспект, 2017. – 189 с.

21 Керимов, В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы : учебник / В.Э. Керимов. – М. : Дашков и К, 2017. – 384 с.

22 Ковалев, В.В. Анализ баланса, или как понимать баланс / В.В. Ковалев, В.В. Ковалев. – М. : Проспект, 2017. – 779 с.

23 Коломеец, Е. А. Оценка эффективности системы управления затратами / Е. А. Коломеец // Наука и производство Урала. – 2017. – № 11. – С. 165 - 169.

24 Колчина, Н.В. Финансы организаций (предприятий) / Н.В. Колчина. – М. : Юнити-Дана, 2017. – 383 с.

25 Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учебник / Н.П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2018. – 584 с.

26 Коршунов, В.В. Экономика организации (предприятия) : учебник для бакалавров / В.В. Коршунов. – М. : Юрайт, 2017. – 433 с.

- 27 Костюкова, Е.И. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / Е.И. Костюкова. – М. : Кнорус, 2017. – 272 с.
- 28 Кыштымова, Е.А. Бухгалтерский учет. Сборник задач : учебное пособие / Е.А. Кыштымова. – М. : ИНФРА-М, 2017. – 208 с.
- 29 Лебедев, В.Г. Управление затратами на предприятии / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев. – СПб. : Питер, 2017. – 592 с.
- 30 Лысенко, Д.В. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / Д.В. Лысенко. – М. : ИНФРА-М, 2017. – 477 с.
- 31 Мазаева, П. С. Организация системы управления затратами / П.С. Мазаева, Е.А. Боргардт // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2017. – № 1. – С. 57.
- 32 Мельникова, Л.А. Бухгалтерский учет финансовых резервов и оценочных обязательств : монография / Л.А. Мельникова, А.М. Петров. – М. : Вузовский учебник, 2017. – 96 с.
- 33 Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая. – М. : Омега-Л, 2017. – 1116 с.
- 34 Нечаев, А.С. Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности : учебник / А.С. Нечаев, А.В. Прокопьева. – М. : ИНФРА-М, 2017. – 368 с.
- 35 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
- 36 Петрова, В.И. Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики : учебное пособие / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кобищан. – М. : ИНФРА-М, 2017. – 304 с.
- 37 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. – М. : Проспект, 2017. – 128 с.
- 38 Пласкова, Н.С. Анализ финансовой отчетности, составленной по МСФО : учебник / Н.С. Пласкова. – М. : Вузовский учебник, 2018. – 331 с.
- 39 Погорелова, М.Я. Бухгалтерский (финансовый) учет: Теория и прак-

- тика : учебное пособие / М.Я. Погорелова. – М. : ИНФРА-М, 2018. – 331 с.
- 40 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 1-24). – М. : Норматика, 2017. – 175 с.
- 41 Расходы организации ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: утв. приказом Минфина России от 06 мая 1999 г. № 33н (ред. от 06.04.2015). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
- 42 Рогуленко, Т.М. Теория бухгалтерского учета / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева. – М. : КноРус, 2017. – 172 с.
- 43 Самохвалова Ю.Н. Бухгалтерский учет : практикум : учебное пособие / Ю.Н. Самохвалова. – М. : Форум, 2017. – 232 с.
- 44 Сафронов, Н.А. Экономика организации (предприятия) : учебник / Н.А. Сафронов. – М. : Магистр, 2018. – 256 с.
- 45 Селезнева, Н.Н. Финансовый анализ. Управление финансами / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова. – М. : Юнити-Дана, 2017. – 639 с.
- 46 Сигидов, Ю.И. Амортизация основных средств: вопросы теории и методики учета : монография / Ю.И. Сигидов, Н.Ю. Мороз. – М. : ИНФРА-М, 2017. – 175 с.
- 47 Сигидов, Ю.И. Бухгалтерский учет и аудит : учебное пособие / Ю.И. Сигидов, М.Ф. Сафонова, Г.Н. Ясменко. – М. : ИНФРА-М, 2017. – 407 с.
- 48 Сосненко, Л.С. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. Краткий курс / Л.С. Сосненко, Е.Н. Свиридова, И.Н. Кивелиус. – М. : КноРус, 2017. – 256 с.
- 49 Тевлин, В.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учебник / В.А. Тевлин. – М. : Проспект, 2017. - 144 с.
- 50 Трубочкина, М.И. Управление затратами предприятия / М.И. Трубочкина. – М. : Инфра-М, 2017. – 320 с.
- 51 Чечевицына, Л.Н. Экономика организации : учебное пособие / Л.Н. Чечевицына, Е.В. Чечевицына. – Ростов-н/Д. : Феникс, 2017. – 382 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Бухгалтерская отчетность и финансовый анализ

АО «Железнодорожная торговая компания»

Полное наименование: АО «ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНАЯ ТОРГОВАЯ КОМПАНИЯ»

ИНН: 7708639622

Вид деятельности (по ОКВЭД): 56.29 – Деятельность предприятий общественного питания по прочим видам организации питания

Форма собственности: 11 – Государственная собственность

Организационно-правовая форма: 12200 – Акционерные общества

Отчетность составлена в тысячах рублей

Формат отчетности: полная

Бухгалтерская отчетность за 2018 – 2020 гг.

Отчет о финансовых результатах (прибылях и убытках)

Наименование показателя	Код	2018	2019	2020
Выручка	2110	4107051	4050817	3752134
Себестоимость продаж	2120	(1358754)	(1231891)	(1086598)
Валовая прибыль (убыток)	2100	2748297	2818926	2665536
Коммерческие расходы	2210	1718591	1766012	1667390
Управленческие расходы	2220	1109758	1147897	1116624
Прибыль (убыток) от продаж	2200	(118478)	(94983)	(80052)
Прочие доходы	2340	814122	810358	394159
Прочие расходы	2350	(812736)	(590009)	(600169)
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	135179	161845	(514146)
Налог на прибыль	2410	(89476)	(76038)	52869
Отложенный налог на прибыль	2412	(38977)	(34325)	52869
Чистая прибыль (убыток)	2400	45868	85649	(461732)
Рентабельность продаж (прибыли от продаж в каждом рубле выручки), %		5,89	7,71	10,9

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс

Наименование показателя	Код	31.12.20	31.12.19	31.12.18
АКТИВ				
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Нематериальные активы	1110	-	-	-
Основные средства	1150	5 056 839	6 070 718	6 346 968
Финансовые вложения	1170	191806	275019	275019
Отложенные налоговые активы	1180	67 846	14 978	49 302
Прочие внеоборотные активы	1190	79557	68641	27568
Итого по разделу I	1100	5 396 048	6 429 356	6 698 857
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Запасы	1210	202 728	185 317	189 891
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	509	64	44
Дебиторская задолженность	1230	508 618	429 834	409 865
Финансовые вложения (за исключением денежных)	1240	160 000	350 000	-
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	178 590	254 433	539 873
Прочие оборотные активы	1260	628 407	38 350	33 491
Итого по разделу II	1200	1 678 852	1 257 998	1 173 164
БАЛАНС	1600	7 074 900	7 687 354	7 872 021
ПАССИВ				
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	8 077 297	8 077 297	8 077 297
Резервный капитал	1360	24 469	20 382	17 863
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	(1 665 914)	(1 200 095)	(1 283 226)
Итого по разделу III	1300	6 435 852	6 897 584	6 811 934
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Заемные средства	1510	-	-	112 850
Кредиторская задолженность	1520	523 365	681 617	841 456
Оценочные обязательства	1540	115 567	107 783	105 564
Прочие обязательства	1550	116	370	217
Итого по разделу V	1500	639 048	789 770	1 060 087
БАЛАНС	1700	7 074 900	7 687 354	7 872 021

Три финансовых показателя, характеризующих структуру бухгалтерского баланса, финансовую устойчивость организации, рассчитаны в следующей таблице Б.1.

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Б

Таблица Б.1 – Показатели, характеризующие структуру бухгалтерского баланса и финансовую устойчивость организации

Финансовый показатель	31.12.2020	31.12.2019	31.12.2018
Чистые активы	6 435 852	6 897 584	6 811 934
Коэффициент автономии (норма: 0,5 и более)	0,91	0,9	0,87
Коэффициент текущей ликвидности (норма: 1,5 - 2 и выше)	2,6	1,6	1,1

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Отчет о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств

Наименование показателя	Код	2020	2019	2018
Денежные потоки от текущих операций				
Поступления – всего	4110	3 779 049	4 144 461	5 151 850
в том числе:				
от продажи продукции, товаров, работ и услуг	4111	2 661 945	3 020 839	3 995 374
арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей	4112	1 097 167	1 063 497	1 132 394
прочие поступления	4119	19 937	60 125	24 082
Платежи – всего	4120	4 285 274	4 579 984	(5 307 419)
в том числе:				
поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги	4121	1 842 300	1 806 433	(2 471 011)
в связи с оплатой труда работников	4122	2 102 630	2 245 346	(2 479 677)
налога на прибыль организаций	4124	832	107 861	(996)
прочие платежи	4129	339 512	420 344	(355 735)
Сальдо денежных потоков от текущих операций	4100	(506 225)	(435 523)	(155 569)
Денежные потоки от инвестиционных операций				
Поступления – всего	4210	461 666	644 274	101510
в том числе:				
от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)	4211	248 727	604 493	29 219
от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам)	4213	190 000	-	-
дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлений от долевого участия в других организациях	4214	-	-	982
прочие поступления	4219	22 939	39 781	71 309
Платежи – всего	4220	31 301	401 708	(25 119)
в том числе:				
в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов	4221	31 301	510708	(25 119)
в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам	4223	-	350 000	-
Денежные потоки от финансовых операций				
в том числе:				
в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов	4310	17	17	92 500
в том числе:	4311	-	-	92 500

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ В

получение кредитов и займов				
прочие поступления	4319	17	17	-
Платежи – всего	4320	-	92 500	-
в том числе:				
собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников	4321	-	-	-
на уплату дивидендов и иных платежей	4322	-	-	-
по распределению прибыли в пользу собственников (участников) в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов	4323	-	92 500	-
прочие платежи	4329	-	-	-
Сальдо денежных потоков от финансовых операций	4300	17	(92 483)	92 500
Сальдо денежных потоков за отчетный период	4400	(75 843)	(285 440)	13 322
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода	4450	254 433	539 873	-
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	4500	178 590	254 433	-

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Отчет об изменениях капитала за 2020 год

Отчет об изменениях капитала за 2020 год

Наименование показателя	Код	Уставный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Величина капитала на 31.12.19	3200	8 077 297	20 381	(1 200 095)	6 897 583
За 2020					
Увеличение капитала — всего:	3310	0	0	(461 732)	(461 732)
в том числе: чистая прибыль	3311	х	х	(461 732)	(461 732)
Изменение резервного капитала	3340	х	4 088	(4 087)	х
Величина капитала на 31.12.20	3300	8 077 297	24 469	(1 665 914)	6 435 852
Наименование показателя	Код	31.12.20		31.12.19	31.12.18
Чистые активы	3600	6 435 852	6 897 584		6 811 934

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Справка о результатах проверки текстового документа на наличие заимствований



СПРАВКА

Амурский государственный университет

о результатах проверки текстового документа на наличие заимствований

ПРОВЕРКА ВЫПОЛНЕНА В СИСТЕМЕ АНТИПЛАГИАТ.ВУЗ

Автор работы: Романцова Маргарита Павловна
Самоцитирование рассчитано для: Романцова Маргарита Павловна
Название работы: ВКР РоманцоваМ.П.пдф
Тип работы: Выпускная квалификационная работа
Подразделение: кафедра финансов

РЕЗУЛЬТАТЫ

■ ОТЧЕТ О ПРОВЕРКЕ КОРРЕКТИРОВАЛСЯ: НИЖЕ ПРЕДСТАВЛЕНЫ РЕЗУЛЬТАТЫ ПРОВЕРКИ ДО КОРРЕКТИРОВКИ

ЗАИМСТВОВАНИЯ	30.63%	ЗАИМСТВОВАНИЯ	30.63%
ОРИГИНАЛЬНОСТЬ	52.54%	ОРИГИНАЛЬНОСТЬ	52.54%
ЦИТИРОВАНИЯ	16.82%	ЦИТИРОВАНИЯ	16.82%
САМОЦИТИРОВАНИЯ	0%	САМОЦИТИРОВАНИЯ	0%

ДАТА ПОСЛЕДНЕЙ ПРОВЕРКИ: 13.02.2022

ДАТА И ВРЕМЯ КОРРЕКТИРОВКИ: 13.02.2022 17:36

Модули поиска: ИПС Адилет; Модуль поиска "АмГУ"; Библиография; Сводная коллекция ЭБС; Интернет Плюс; Сводная коллекция РГБ; Цитирование; Переводные заимствования (RuEn); Переводные заимствования по eLIBRARY.RU (EnRu); Переводные заимствования по Интернету (EnRu); Переводные заимствования издательства Wiley (RuEn); eLIBRARY.RU; СПС ГАРАНТ; Медицина; Диссертации НББ; Перефразирования по eLIBRARY.RU; Перефразирования по Интернету; Патенты СССР, РФ, СНГ; СМИ России и СНГ; Шаблонные фразы; Кольцо вузов; Издательство Wiley; Переводные заимствования

Работу проверил: Самойлова Елена Алексеевна

ФИО проверяющего

Дата подписи:

13.02.2022

Подпись проверяющего



Чтобы убедиться в подлинности справки, используйте QR-код, который содержит ссылку на отчет.

Ответ на вопрос, является ли обнаруженное заимствование корректным, система оставляет на усмотрение проверяющего. Предоставленная информация не подлежит использованию в коммерческих целях.