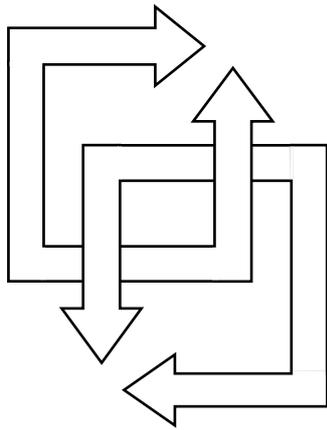


**Е.Л. ДМИТРИЕВА, Н.В. НАУМОВА, Н.В. МОСКАЛЕНКО**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ  
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ**

---

---



**Тамбов**  
◆ ИЗДАТЕЛЬСТВО ГОУ ВПО ТГТУ ◆  
2010

Государственное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«Тамбовский государственный технический университет»

Е.Л. ДМИТРИЕВА, Н.В. НАУМОВА, Н.В. МОСКАЛЕНКО

**БУХГАЛТЕРСКИЙ  
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ**

Утверждено Учёным советом ГОУ ВПО ТГТУ  
в качестве учебного пособия для студентов  
специальности 080109 «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»



---

Тамбов  
Издательство ГОУ ВПО ТГТУ  
2010

УДК 658.15(075.8)  
ББК У052я73  
Д534

Рецензенты:

Доктор экономических наук, профессор,  
заведующий кафедрой «Менеджмент организации»  
ГОУ ВПО «Тамбовский государственный технический университет»  
*В.В. Быковский*

Кандидат экономических наук, профессор,  
заведующий кафедрой бухгалтерского учёта, анализа и аудита  
ГОУ ВПО «Поволжская академия государственной службы  
им. П.А. Столыпина»  
*Ю.И. Молибог*

**Дмитриева, Е.Л.**

Д534 Бухгалтерский управленческий учёт : учебное пособие /  
Е.Л. Дмитриева, Н.В. Наумова, Н.В. Москаленко. – Тамбов : Изд-во  
ГОУ ВПО ТГТУ, 2010. – 80 с. – 100 экз. – ISBN 978-5-8265-0930-2.

Знакомит с ключевыми разделами современного управленческого учёта: классификацией затрат для целей управления, особенностями учёта и планирования производственных затрат по процессам и заказам, калькулированием затрат по неполной себестоимости и ценообразованием на её основе, анализом управления прибылью в системе «затраты–объём–прибыль», оценкой эффективности управления центрами инвестиций. По каждому разделу управленческого учёта приведён практикум с контрольными заданиями.

Предназначено для студентов специальности 080109 «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит», преподавателей и аспирантов, руководителей предприятий, профессиональных бухгалтеров и финансовых менеджеров.

УДК 658.15(075.8)

ББК У052я73

**ISBN 978-5-8265-0930-2**

© Государственное образовательное  
учреждение  
высшего профессионального образования  
«Тамбовский государственный  
технический  
университет» (ГОУ ВПО ТГТУ), 2010

Учебное издание

ДМИТРИЕВА Екатерина Львовна,  
НАУМОВА Наталия Валерьевна,  
МОСКАЛЕНКО Наталия Владимировна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ

Учебное пособие

Редактор Е.С. Кузнецова  
Инженер по компьютерному макетированию Т.Ю. Зотова

Подписано в печать 22.06.2010  
Формат 60 × 84/16. 4,65 усл. печ. л. Тираж 100 экз. Заказ № 359

Издательско-полиграфический центр ГОУ ВПО ТГТУ  
392000, Тамбов, ул. Советская, 106, к. 14

## ВВЕДЕНИЕ

---

В современных условиях эффективное управление производственной деятельностью организации любой формы собственности зависит от своевременно предоставленной объективной информации о результатах её деятельности. Для принятия правильного управленческого решения руководитель и управляющие менеджеры должны обладать необходимой исчерпывающей информационно-аналитической базой, позволяющей предпринимать необходимые меры для выполнения основных задач хозяйствующего субъекта – снижения издержек производства и увеличения прибыли. Степень информационного обеспечения руководителей всех уровней управления организации определяется способностью бухгалтеров-аналитиков использовать методы калькулирования себестоимости продукции и управления затратами, планирования и бюджетирования, оперативно осуществлять контроль и анализ исполнения бюджетов и т.д.

Классический управленческий учёт как система управления затратами и прибылью выполняет следующие функции:

- регистрирует затраты и предоставляет аналитические отчёты;
- оценивает величину затрат по носителям (продуктам, работам и услугам) и местам возникновения (центрам ответственности);
- управляет себестоимостью в целях принятия решений по цене, ассортименту и технологии производства;
- анализирует затраты и результаты по продуктам и сегментам для принятия управленческих решений в краткосрочном и долгосрочном периодах.

Некоторые разделы управленческого учёта очень тесно связаны с различными дисциплинами. Наиболее часто перекликается анализ «затраты–объём–прибыль», также называемый *операционным* (производственным) *анализом*, или анализом безубыточности. Представляется обоснованным его первое появление в дисциплине «Экономика (организаций) предприятий» с позиции оптимизации объёмов производства, выбора оптимального варианта. В то же время такие вопросы, как оптимизация ассортиментной политики и сегментирование отчётов о прибылях и убытках по отраслевым и географическим сегментам, влияние калькулирования (по полной или неполной себестоимости, в том числе директ-костинг) на финансовые результаты, в большей мере относятся к области калькулирования и бюджетирования в отраслях и управленческого анализа.

Более сложный уровень изучения вопросов управления прибылью на основе учёта поведения затрат прослеживается в дисциплине «Управление затратами». Дополнением служит анализ с использованием метода цепных подстановок и других методов детерминированного факторного анализа, имеющих приоритет в отечественной теории и практике советского периода. Учёт поведения затрат, отслеживающий зависимость между себестоимостью единицы продукции и количеством изменчивого объёма продаж, стал более релевантным подходом управленческого анализа.

# 1. УЧЁТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ

*Управленческий учёт* – это направление бухгалтерского учёта организации, которое обеспечивает её управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, контроля и оценки деятельности организации в целом, а также её структурных подразделений. Можно сказать, что управленческий учёт состоит из двух компонентов: производственного учёта, предназначенного для внутреннего управления производством и сбытом продукции, и той части финансового учёта, которая служит для управления финансовой деятельностью непосредственно в организации.

*Объектами бухгалтерского управленческого учёта* являются затраты предприятия и его отдельных структурных подразделений (центров ответственности), результаты хозяйственной деятельности; внутреннее ценообразование; бюджетирование и внутренняя отчётность.

*Затраты организации* – это средства, израсходованные на приобретение ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и иных), имеющихся в наличии. Затраты могут быть отражены в балансе как активы, способные в будущем принести доход, или как расходы организации.

В зависимости от признака, положенного в основу классификации, затраты предприятия можно классифицировать по следующим группам.

*По отношению к технологическому процессу:*

- основные – непосредственно связаны с технологическим процессом производства;
- накладные – связаны с организацией, обслуживанием производства и управлением им (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

*По способу включения в себестоимость продукции:*

- прямые – непосредственно относятся на конкретный вид продукции (затраты на материалы, оплату труда основных производственных рабочих и т.п.);
- косвенные – невозможно прямо отнести на какое-либо изделие, распределяются между изделиями по определённым правилам (общепроизводственные, общехозяйственные расходы);
- входящие – средства, ресурсы, которые были приобретены или имеются в наличии и, как предполагается, должны принести доходы в будущем, в балансе отражаются как активы;
- иссекающие – средства, ресурсы, израсходованные в течение отчётного периода для получения доходов и потерявшие способность приносить доход в дальнейшем; отражаются на счёте прибылей и убытков в пассиве баланса.

*По составу:*

- одноэлементные затраты – не разделяются на отдельные составляющие, регистрируются и рассчитываются на отдельное изделие (заработная плата, амортизация и т.п.);
- комплексные затраты – состоят из нескольких экономических элементов (общепроизводственные, общехозяйственные расходы).

*По периодичности возникновения:*

- постоянные (текущие, ежедневные) затраты – это затраты, производимые ежедневно или с некоторым интервалом, не реже одного раза в месяц;
- периодические затраты (единовременные) – затраты, производимые реже одного раза в месяц. Это расходы на подготовку и освоение выпуска новой продукции; расходы, связанные с пуском новых производств, ремонтные работы и т.п.

*По экономическим элементам:*

- экономические элементы затрат – материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

*По отношению к готовому продукту:*

- готовый продукт – продукция, полностью законченная изготовлением в отчётном периоде в рамках данного производственного объекта.
- незавершённое производство – продукция частичной готовности, не прошедшая всех стадий обработки.

*По возможности охвата планом:*

- планируемые – рассчитаны на определённый объём производства в соответствии с нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции;
- непланируемые – не включаются в план, отражаются только в фактической себестоимости продукции.

*По роли в процессе производства:*

- производственные – связаны с изготовлением продукции и образуют её производственную себестоимость;
- непроизводственные (коммерческие) – связаны с процессом продаж и поставок продукции, с расходами по управлению организацией.

*По отнесению к периоду:*

- затраты за отчётный период – это затраты, которые не входят в себестоимость (затраты на сбыт, научно-исследовательские работы, административные расходы и т.д.);
- отложенные – расходы будущих периодов, т.е. затраты, понесённые в отчётном периоде, но не признанные в качестве расходов данного периода, рассматриваемые как активы (например, суммы арендной платы или страховых платежей, уплаченные вперёд, подлежат включению в затраты на производство продукции в последующие периоды равномерно);

– законсервированные – ещё не наступили фактически, но уже включены в затраты на производство продукции на плановую сумму предстоящих затрат (специальные фонды, средства которых по мере необходимости используются на оплату отпусков, ремонт основных средств, выплату пособий и т.п.).

*По экономическому содержанию на:*

- производство и реализацию – на себестоимость продукции, т.е. выраженные в денежной форме текущие затраты на производство и реализацию продукции, являются затратами простого воспроизводства;
- расширение – на прирост основного и оборотного капитала, т.е. инвестиции, являются единовременными затратами;
- развитие непромышленной сферы – на поддержание и создание объектов социально-культурного назначения.

*По отношению к объёму производства:*

- переменные – изменяются пропорционально изменению объёма производства (затраты на сырьё, материалы, зарплата основных рабочих и отчисления с неё);
- постоянные затраты – относительно постоянные, изменяются с изменением уровня производства (амортизация, зарплата управленческого персонала, налог на имущество и т.п.);
- полупеременные затраты – включают одновременно как постоянные, так и переменные компоненты (плата за телефон – каждый месяц производятся постоянные выплаты и дополнительные за междугородние разговоры – переменная);
- условно-переменные затраты зависят от объёма производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной (затраты на содержание и эксплуатацию машин оборудования, заработная плата управленческого персонала в составе общепроизводственных расходов и т.п.);
- условно-постоянные затраты – практически не зависят от изменения объёма производства продукции (общехозяйственные расходы (амортизация по зданиям, сооружениям, машинам и оборудованию и т.п.), расходы на продажу (реклама продукции), с увеличением объёма производства их величина на единицу продукции уменьшается).

Управленческий учёт затрат направлен на изучение динамики затрат и описание их поведения. Объективно описать поведение затрат можно, изучив их зависимость от объёмов производства, т.е. разделив затраты на постоянные и переменные. Переменные затраты имеют определённую зависимость от объёмов производственной деятельности или от степени загрузки производственных мощностей. Постоянные затраты не имеют чёткой зависимости от объёмов производства, они более привязаны к временному фактору. В таком случае можно использовать формулу:

$$Y = a + bX, \quad (1)$$

где  $Y$  – совокупные затраты;  $a$  – постоянные затраты в определённый промежуток времени;  $b$  – переменные затраты на единицу продукции;  $X$  – объём производства.

Правильного деления затрат можно достичь путём наблюдения, измерения фактически произведённых затрат. На практике очень часто пользуются более простым методом деления затрат на постоянные и переменные – методом высшей и низшей точек (метод мини-макси). Его сущность заключается в том, что исследуются данные за определённое время, в котором выделяются периоды с максимальным и минимальным объёмами производства и определяется отклонение в объёмах производства по формуле

$$\Delta X = X_{\max} - X_{\min}, \quad (2)$$

где  $X_{\max}$ ,  $X_{\min}$  – объём производства соответственно в максимальной и минимальной точке.

Затем рассчитывается отклонение в затратах на производство в тех же периодах (максимального и минимального объёмов производства) по формуле

$$\Delta Z = Z_{\max} - Z_{\min}, \quad (3)$$

где  $Z_{\max}$ ,  $Z_{\min}$  – затраты соответственно в максимальной и минимальной точке.

Рассчитав данные величины, можно определить ставку переменных расходов на единицу продукции:

$$C = \Delta Z / \Delta X, \quad (4)$$

где  $C$  – ставка переменных расходов на единицу продукции.

Зная ставку переменных расходов на единицу продукции, объём производства (максимальный или минимальный) и совокупные затраты в исследуемом периоде, можно найти усреднённое значение постоянных затрат в данном периоде:

$$a = Y - bX, \quad (5)$$

где  $a$  – постоянные затраты в определённый промежуток времени;  $Y$  – совокупные затраты в исследуемом периоде;  $b$  – переменные затраты на единицу продукции (ставка переменных расходов на единицу продукции);  $X$  – объём производства в исследуемом периоде.

Подставляя рассчитанные значения постоянных, переменных затрат и различные значения объёма производства в формулу (1), можно получать информацию о предполагаемом размере совокупных затрат, которые должно произвести предприятие, чтобы выпустить запланированный объём продукции. Но используя в исходных расчётах изменения объёмов производства и затрат, будут получаться приблизительные данные о совокупных затратах.

В настоящее время предлагаются различные варианты организации управленческого учёта затрат. В качестве одной из модификаций можно выделить учёт в зависимости от участка применения учётных данных и направлений их движения в системе бухгалтерской информации (табл. 1).

## 1. Управленческий учёт затрат, используемый в системе бухгалтерской информации

| Сфера применения<br>(участок учёта)   | Входящая<br>информация                                  | Выходящая<br>информация  |
|---|---|--|
| Учёт основных средств и нематериальных активов  | Первоначальная стоимость                                | Амортизация  |
| Учёт производственных (материальных и трудовых) ресурсов  | Затраты предприятия                                     | Стоимость потреблённых в производстве материальных и трудовых ресурсов         |
| Учёт издержек производства  | Совокупные издержки производства                        | Издержки незавершённого производства и издержки производства готовой продукции |
| Учёт резервов предстоящих расходов  | Создание резервов с отнесением на издержки производства | Списание резервов на себестоимость произведённой продукции                     |
| Калькуляционный учёт себестоимости  | Выручка от продажи продукции                            | Себестоимость продукции  |
| Специальные методы учёта затрат и расчёта предварительного производственно-финансового результата | Управленческий производственно-финансовый результат     |  |

Для ведения управленческого учёта затрат по участкам предназначены:

- счета учёта внеоборотных активов – 01, 02, 04, 05;
- счета учёта производственных запасов – 10, 15, 16, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29;
- счета учёта готовой продукции и товаров – 41, 42, 43, 44, 45;
- счета расчётов – 60, 62, 67, 68, 69, 70, 76, 79;
- счета для учёта продаж, прочих доходов и расходов – 90, 91.

**Задача 1.1.** Известны следующие данные:

Структура себестоимости в базовом периоде:

- материальные затраты – 60%;
- заработная плата – 25%;
- амортизация – 10%;
- прочие затраты – 5%.

Сумма затрат в базовом периоде составила 200 000 р.

Как изменится структура затрат в плановом периоде, если объём производства увеличится на 30%? Доля условно-постоянных затрат в затратах на материалы – 20%; в затратах на заработную плату – 25%.

**Задача 1.2.** Себестоимость одной тонны ацетона 6500 р., в том числе условно-постоянные расходы 25%. Рассчитать себестоимость одной тонны и её абсолютное и относительное изменение, если объём производства возрастёт с 5000 т до 8000 т. Определите цену одной тонны ацетона при условии увеличения объёма производства, если рентабельность продукции составляет 25%.

**Задача 1.3.** Себестоимость единицы продукции равна 20 000 р., в том числе переменные расходы 75%. Годовой объём производства 100 шт. Рассчитать себестоимость единицы годового объёма, если:

- а) объём возрастёт на 10%;
- б) объём уменьшится на 10%.

Определите цену единицы продукции в том и другом случае при условии, что рентабельность продукции составляет 20%.

**Задача 1.4.** Заполните журнал хозяйственных операций (табл. 2) и допишите недостающие суммы, определите себестоимость продукции основного производства.

## 2. Журнал хозяйственных операций

| Содержание хозяйственной операции   | Дебет | Кредит | Сумма<br>(р.) |
|---|-------|--------|---------------|
| 1. Начислена заработная плата:  |       |        |               |
| производственным рабочим за выработанную продукцию  |       |        | 760 000       |
| специалистам и служащим основных цехов  |       |        | 46 000        |
| рабочим по содержанию оборудования  |       |        | 40 000        |
| персоналу управления фабрики  |       |        | 15 800        |
| рабочим ремонтного цеха   |       |        | 109 000       |
| специалистам и служащим ремонтного цеха   |       |        | 4200          |
| 2. Произведены отчисления на социальные нужды с заработной платы:   |       |        |               |
| производственных рабочих  |       |        |               |
| специалистов и служащих основных цехов  |       |        |               |
| рабочих по содержанию оборудования  |       |        |               |
| персонала управления фабрики  |       |        |               |
| рабочих ремонтного цеха   |       |        |               |
| специалистов и служащих ремонтного цеха   |       |        |               |
| 3. Израсходованы основные материалы для выработки продукции   |       |        | 3 500 000     |
| 4. Израсходованы вспомогательные материалы:   |       |        |               |
| на содержание оборудования пошивочного цеха   |       |        | 3000          |
| на общецеховые нужды  |       |        | 2000          |
| на общехозяйственные нужды  |       |        | 3500          |
| на нужды ремонтного цеха  |       |        | 2500          |
| 5. Израсходовано топливо для отопления:   |       |        |               |
| помещений основных цехов  |       |        | 7000          |
| конторы управления фабрики  |       |        | 2350          |
| ремонтного цеха   |       |        | 3000          |
| 6. Начислена амортизация:   |       |        |               |
| оборудования цехов основного производства   |       |        | 26 400        |
| зданий цехов основного производства   |       |        | 8000          |
| здания конторы управления   |       |        | 2500          |
| 7. Принят к оплате счёт энергосбыта за электроэнергию:  |       |        |               |
| для двигательных целей в основных цехах   |       |        | 20 000        |
| для освещения складов фабрики   |       |        | 2400          |
| для освещения ремонтного цеха   |       |        | 1500          |
| для освещения основных цехов  |       |        | 6000          |
| 8. Распределяются услуги ремонтного цеха (пропорционально стоимости израсходованного пара):                   |       |        |               |
| на затраты основных цехов (120 МКАЛ)  |       |        |               |
| на общепроизводственные расходы (100 МКАЛ)  |       |        |               |
| на общехозяйственные расходы (70 МКАЛ)  |       |        |               |
| 9. Списываются на затраты основного производства (пропорционально заработной плате производственных рабочих): |       |        |               |
| общепроизводственные расходы  |       |        |               |
| общехозяйственные расходы   |       |        |               |

**Задача 1.5.** Заполните журнал хозяйственных операций (табл. 3) и допишите недостающие суммы, определите себестоимость изделий А-10, В-15.

### 3. Журнал хозяйственных операций

| Содержание хозяйственной операции                                 | Дебет | Кредит | Сумма (р.) |
|---|-------|--------|------------|
| 1. Начислена заработная плата:                                    |       |        |            |
| производственным рабочим по изделию А-10                          |       |        | 400 000    |
| производственным рабочим по изделию В-15                          |       |        | 300 000    |
| Содержание хозяйственной операции                                 | Дебет | Кредит | Сумма (р.) |
| рабочим по обслуживанию оборудования основных цехов               |       |        | 45 000     |
| рабочим паросилового цеха   |       |        | 9000       |
| специалистам и служащим основных цехов                            |       |        | 25 000     |
| специалистам и служащим паросилового цеха                         |       |        | 3200       |
| специалистам и служащим управления фабрики                        |       |        | 35 000     |
| 2. Произведены отчисления на социальные нужды с заработной платы: |       |        |            |
| производственных рабочих по изделию А-10                          |       |        |            |
| производственных рабочих по изделию В-15                          |       |        |            |
| рабочих по обслуживанию оборудования основных цехов               |       |        |            |
| рабочих паросилового цеха   |       |        |            |
| специалистов и служащих основных цехов                            |       |        |            |
| специалистов и служащих паросилового цеха                         |       |        |            |
| специалистов и служащих управления фабрики                        |       |        |            |
| 3. Отпущены основные материалы на производство:                   |       |        |            |
| изделия А-10  |       |        | 800 000    |
| изделия В-15  |       |        | 500 000    |
| 4. Отпущены вспомогательные материалы:                            |       |        |            |
| на содержание оборудования основных цехов                         |       |        | 2400       |
| на хозяйственные нужды основных цехов                             |       |        | 2000       |
| паросиловому цеху   |       |        | 2100       |
| общефабричным службам   |       |        | 3500       |
| 5. Отпущено топливо паросиловому цеху                             |       |        |            |
| Начислена амортизация:  |       |        |            |
| оборудования основных цехов                                       |       |        | 20 000     |
| зданий основных цехов   |       |        | 5000       |
| оборудования и здания паросилового цеха                           |       |        | 1200       |
| основных средств общехозяйственных служб                          |       |        | 1800       |
| 6. Акцептован счёт за поступившую электроэнергию для:             |       |        |            |
| основных цехов  |       |        | 600        |
| паросилового цеха   |       |        | 200        |
| общефабричных служб   |       |        | 100        |
| 7. Распределены и списаны расходы                                 |       |        |            |

|  |       |        |            |
|--|-------|--------|------------|
| ремонтного цеха пропорционально количеству отпущенного пара:   |       |        |            |
| на затраты основных цехов (8000 т пара)  |       |        |            |
| на общехозяйственные расходы (2000 т пара)   |       |        |            |
| Содержание хозяйственной операции  | Дебет | Кредит | Сумма (р.) |
| 8. Списываются общепроизводственные расходы (пропорционально заработной плате производственных рабочих):                             |       |        |            |
| в себестоимость изделия А-10   |       |        |            |
| в себестоимость изделия В-15   |       |        |            |
| 9. Списываются общехозяйственные расходы (пропорционально заработной плате производственных рабочих):                                |       |        |            |
| на изделие А-10  |       |        |            |
| на изделие В-15  |       |        |            |
| 10. Списывается фактическая производственная себестоимость изготовленной продукции (незавершённого производства на конец месяца нет) |       |        |            |
| по изделию А-10  |       |        |            |
| по изделию В-15  |       |        |            |

**Задача 1.6.** На основе данных для выполнения задачи (табл. 4) сгруппировать затраты на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции. Решение представить в табл. 5, 6.

#### 4. Перечень элементов затрат и статей расходов

| Наименование расходов  | Сумма, тыс. р. |
|--|----------------|
| 1. Материальные затраты  | 10 320         |
| 2. Возвратные отходы   | 130            |
| 3. Амортизация оборудования и транспортных средств цехового назначения | 456            |
| 4. Текущий ремонт оборудования   | 210            |
| 5. Содержание аппарата управления производством                        | 420            |
| 6. Затраты на подготовку кадров  | 85             |
| 7. Расходы на подготовку и управление производством                    | 156            |
| 8. Расходы по управлению финансово-сбытовой деятельностью              | 254            |
| 9. Основная зарплата производственных рабочих                          | 750            |
| 10. Амортизация основных средств общезаводского назначения             | 310            |
| 11. Дополнительная зарплата производственных рабочих                   | 351            |
| 12. Топливо на технологические цели                                    | 162            |
| 13. Отчисления ЕСН   | 347            |
| 14. Энергия на технологические цели                                    | 180            |
| 15. Расходы на подготовку и освоение производства                      | 53             |
| 16. Сырьё и материалы  | 9320           |
| 17. Затраты на оплату труда  | 1101           |
| 18. Покупные изделия и полуфабрикаты                                   | 1000           |
| 19. Прочие производственные расходы                                    | 230            |
| 20. Амортизация основных фондов  | 766            |

## 5. Группировка затрат по экономическим элементам

| Затраты на производство по экономическим элементам | Сумма, тыс. р. |
|--|----------------|
| 1. Материальные затраты                            |                |
| 2. Затраты на оплату труда                         |                |
| 3. Отчисления на социальные нужды                  |                |
| 4. Амортизация основных фондов                     |                |
| 5. Прочие затраты                                  |                |
| Итого  |                |

## 6. Группировка затрат по статьям калькуляции

| Статья расходов                                   | Сумма, тыс.р. |
|---|---------------|
| 1. Сырьё и материалы                              |               |
| 2. Вспомогательные материалы                      |               |
| 3. Покупные полуфабрикаты                         |               |
| 4. Возвратные отходы (-)                          |               |
| 5. Топливо на технологические цели                |               |
| 6. Электроэнергия на технологические цели         |               |
| 7. Зарплата основных производственных рабочих     |               |
| 8. Отчисления на социальные нужды                 |               |
| 9. Общепроизводственные расходы                   |               |
| 10. Расходы на подготовку и освоение производства |               |
| 11. Общехозяйственные расходы                     |               |
| 12. Прочие производственные расходы               |               |
| 13. Коммерческие расходы                          |               |
| Итого   |               |

**Задача 1.7.** Определите, относятся ли к основным расходам машиностроительного предприятия:

- 1) мазут, клей, горючее, подшипники, бумага канцелярская, сварочные электроды, кузнечные заготовки;
- 2) зарплата рабочих-сборщиков, рабочих-наладчиков, вахтёров, бухгалтеров, инженерно-технического персонала, токарей.

**Задача 1.8.** Укажите, к постоянным или переменным относятся следующие затраты предприятия:

- а) сырьё и материалы;
- б) амортизация машин и оборудования;
- в) заработная плата производственного персонала;
- г) плата за аренду складских помещений;
- д) отопление и освещение цехов и заводоуправления;
- е) затраты на гарантийное обслуживание и ремонт;
- ж) амортизация зданий цехов и заводоуправления;
- з) топливо и энергия на технологические цели (в кузнечных, литейных цехах в соответствии с объёмом работ);
- и) расходы на рекламу;
- к) затраты на упаковку продукции.

**Задача 1.9.** Следует ли фирме увеличить или сократить объём производства:

- а) если рыночная цена печенья «Птичье молоко» – 120 ден. ед. за 1 кг, а при увеличении производства на 1 кг расходы изготовителя возрастают на 70 ден. ед.; 100 ден. ед.; 200 ден. ед.;
- б) издержки по изготовлению конфет «Грильяж» увеличились на 300 ден. ед. на 1 кг, а рыночная цена установилась на уровне 150 ден. ед.; 300 ден. ед.; 380 ден. ед.

**Задача 1.10.** Предприятие закупило полуфабрикатов для нужд собственного производства на сумму 7000 р. Впоследствии выяснилось, что продукция, на изготовление которой были закуплены полуфабрикаты, не пользуется спросом. Однако партнёрская компания готова приобрести у данного предприятия продукцию, изготовленную с использованием полуфабрикатов, за 8000 р. Дополнительные затраты по изготовлению продукции составят 3000 р.

Определите, о каком виде издержек идёт речь. Следует принимать заказ партнёрской компании или нет?

**Задача 1.11.** Рассчитайте приростные и предельные затраты и доходы, если имеются следующие данные.

Выручка от продаж 1 млн. р.

Объем реализации 1000 шт.  
 Расходы на рекламу 120 000 р.  
 Расходы на содержание персонала 80 000 р.  
 Командировочные расходы 60 000 р.  
 Арендная плата за торговое помещение 150 000 р.  
 Переменные издержки на объем продаж 800 р.  
 Предполагается освоение нового рынка сбыта. Дополнительный объем реализации должен составить 200 шт. При этом предусмотрено увеличить на:  
 30% – расходы на рекламу;  
 20% – арендную плату за торговое помещение;  
 10% – командировочные расходы.

**Задача 1.12.** По центру ответственности А имеются следующие данные (табл. 7).

**Таблица 7**

| Период   | Выпуск продукции, шт. | РСЭО, тыс. р. |
|----------|-----------------------|---------------|
| Январь   | 2000                  | 200           |
| Февраль  | 2400                  | 220           |
| Март     | 2200                  | 210           |
| Апрель   | 2600                  | 250           |
| Май      | 2300                  | 220           |
| Июнь     | 2700                  | 260           |
| Июль     | 1800                  | 170           |
| Август   | 2800                  | 270           |
| Сентябрь | 2600                  | 240           |
| Октябрь  | 3000                  | 280           |
| Ноябрь   | 2900                  | 270           |
| Декабрь  | 2800                  | 260           |

Опишите поведение издержек, разделив их на постоянную и переменную части, используя метод мини-макса. Составьте уравнение, характеризующее издержки.

**Задача 1.13.** За девять месяцев текущего года на фирме «Альфа» наблюдался неравномерный выпуск продукции, а фактические затраты превышают нормативные (табл. 8).

#### 8. Данные об объемах выпуска и затратах

| Период   | Объем производства, шт. | Затраты, р. |
|----------|-------------------------|-------------|
| Январь   | 100                     | 11 000      |
| Февраль  | 120                     | 11 800      |
| Март     | 132                     | 12 000      |
| Апрель   | 112                     | 11 220      |
| Май      | 119                     | 11 650      |
| Июнь     | 127                     | 11 120      |
| Июль     | 115                     | 11 230      |
| Август   | 135                     | 12 260      |
| Сентябрь | 128                     | 12 000      |

Фирма собирается довести объем выпускаемой продукции до 140 изделий. Определите величину денежных средств, необходимых для выпуска запланированного объема продукции. Постройте график динамики совокупных затрат.

## 2. УЧЁТ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ

В управленческом учёте формирование себестоимости основано на стремлении получить наиболее полную, объективную картину о затратах, позволяющую управлять себестоимостью. Основные составляющие себестоимости продукции – прямые и косвенные затраты.

Выделяют два основных элемента прямых затрат: материальные затраты и затраты на оплату труда.

Под материальными затратами понимается стоимостная оценка материалов, напрямую связанных с определённым объектом учёта затрат. Порядок принятия к бухгалтерскому учёту и отпуска материально-производственных запасов в производство определён в положении по бухгалтерскому учёту «Учёт материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утверждённом приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н. В нём говорится, что материально-производственные запасы принимаются к учёту по фактической себестоимости, т.е. в себестоимость включаются все затраты на их приобретение: суммы, оплаченные поставщикам, таможенные пошлины, невозмещаемые налоги, затраты по заготовке, доставке и т.п.

Этим же ПБУ регулируется порядок отпуска материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство. Оценка материально-производственных запасов может производиться одним из следующих способов.

*Метод оценки по стоимости единицы запасов (товара)* применяется в специальных производствах. При этом методе разрешается отпуск материалов, включая все расходы, связанные с приобретением запаса, либо включая только стоимость запаса по договорной цене.

*Метод средневзвешенной себестоимости.* Материалы (товары) списывают по средней себестоимости за отчётный период. В расчёт включают не только показатели текущего периода, но и остаточную балансовую стоимость на начало отчётного периода.

*Партиционный метод.* Метод учёта фактической стоимости товарных запасов. Каждая партия товаров, поступивших по одной накладной, нумеруется. Кроме того, бухгалтерия открывает под неё отдельный аналитический счёт. В конце месяца по данным аналитического учёта составляют оборотную ведомость, в которой по каждой товарной группе указывают номера партий и общую стоимость товаров в группе. Такой учёт наиболее точно соответствует реальности.

*Метод ФИФО* (от английского first in, first out – первым поступил, первым выбыл). При этом методе учёта на себестоимость сначала списывают товарно-материальные ценности более раннего периода, а на балансе остаются более поздние приобретения. Из-за преобладания самых последних закупок на остатках балансовых счетов они наиболее полно соответствуют текущим рыночным ценам. Однако себестоимость в условиях инфляции может оказаться заниженной, что приведёт к увеличению налога на прибыль. И наоборот, если рыночные цены падают, ФИФО гарантирует минимальный налог на прибыль.

*Метод ЛИФО* (от английского last in, first out – последним поступил, первым выбыл). При этом методе учёта на себестоимость сначала включают стоимость товарно-материальных ценностей, приобретённых в более поздний период, а на балансе остаются более ранние приобретения. В результате применения ЛИФО на балансовых остатках могут оказаться товарно-материальные запасы, приобретённые много лет назад. В инфляционных условиях они оказываются значительно ниже текущих рыночных цен. Ведь при таком методе учёта у вас на складе могут заваляться запасы по ценам многолетней давности. Зато себестоимость оказывается максимально высокой, и соответственно налог на прибыль – максимально низким. При понижении цен ситуация меняется на противоположную.

С 1 января 2008 г. метод ЛИФО исключён из методов, разрешённых к использованию в бухгалтерском финансовом учёте. Минфин обосновывает это тем, что российский учёт необходимо приближать к мировым стандартам финансовой отчётности, по ним метод ЛИФО не применяется.

Согласно международным стандартам финансовой отчётности (МСФО) запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой стоимости продажи, которая представляет собой предполагаемую цену продажи в обычных условиях ведения бизнеса за вычетом расходов на выполнение работ и расходов на продажу.

Метод ЛИФО отменён главным образом потому, что приводит к искажению показателей отчётности из-за несовпадения величины запасов, отражённой в балансе, с текущим уровнем затрат.

Для нужд управленческого учёта метод ЛИФО сохраняется, но может носить только информационный характер.

Очень важно не просто рассчитать себестоимость материально-производственных запасов, а уметь управлять этими запасами. Процесс управления включает в себя определение и поддержание оптимального уровня запасов, оперативное выявление экономии и перерасхода материалов. Любое выявленное отклонение может привести к дополнительным затратам. Например, последствия избыточных запасов: процент по связанным деньгам, проблемы с ликвидностью, увеличение складских затрат и др.; последствия недостаточных запасов: рост затрат на размещение заказов, простои производства, высокие цены за срочность поставок и т.п. Таким образом, отклонения объёмов материально-производственных запасов от оптимального размера приводят к появлению дополнительных затрат, которые включаются в себестоимость продукции. Поэтому эффективное управление запасами оказывает непосредственное влияние на размер себестоимости продукции.

Затраты на оплату труда основных рабочих – второй элемент прямых затрат на производство. Трудозатраты – затраты труда, вызванные определённым объектом учёта затрат. Удельный вес затрат по оплате труда в себестоимости любой продукции достаточно велик. Процесс начисления заработной платы сложен, так как включает в себя различные формы, виды и системы оплаты труда (основная и дополнительная; повременная и сдельная; оплата сверхурочной работы; оплата в выходные, праздничные дни и др.), поэтому для эффективного контроля за затратами на оплату труда необходимо вести их

подробный учёт. Всё это позволит оперативно выявлять незапланированные расходы и определять степень влияния факторов на эффективность использования трудовых ресурсов.

Косвенные расходы носят общий для производства нескольких видов продукции характер и включают в себя общехозяйственные и общепроизводственные расходы. Более подробно стоит остановиться на расчёте амортизации основных средств.

**Амортизация** – это процесс переноса стоимости, утрачиваемой основными средствами в процессе эксплуатации, на произведённую продукцию (работы и услуги).

Начисление амортизации по производственным основным средствам осуществляется только в течение нормативного срока их службы.

Начисление амортизации может быть проведено различными методами. Наиболее распространёнными в мировой практике являются:

- метод равномерного, линейного начисления износа;
- метод начисления износа по выработке продукции;
- дигрессивный метод амортизации;
- метод уменьшаемого остатка.

*Метод равномерного начисления амортизации.* При его применении предполагается, что износ происходит равномерно в течение нормативного срока службы основных средств и активы фирмы списываются постепенно.

*Метод начисления износа по выработке продукции.* При применении этого метода величина износа (амортизации) основного средства зависит от объёма работ, выполненного с его применением:

$$A_{\Gamma} = A_{\text{ед}} \cdot B_i, \quad (6)$$

где  $A_{\text{ед}}$  – амортизационные отчисления на единицу продукции;  $B_i$  – годовой объём производства продукции (работ, услуг) в натуральных измерителях (шт., км и т.д.):

$$A_{\text{ед}} = \frac{\Phi_{\text{н}}}{\sum_{i=1}^{T_{\text{нн}}} B_i}, \quad (7)$$

где  $\Phi_{\text{н}}$  – первоначальная стоимость основных средств;  $\sum_{i=1}^{T_{\text{нн}}} B_i$  – расчётное количество единиц продукции, которое может быть произведено в течение нормативного срока использования объекта основных средств.

Этот метод эффективен, когда амортизационный объект имеет специфику в эксплуатации. Например, автотранспортное средство, используемое в неравномерном режиме времени. Начислить износ по этому средству можно, рассчитав износ на 1 км пробега и определив величину фактического пробега.

*Метод уменьшаемого остатка.* При использовании этого метода наибольшее значение начисленного износа приходится на первые годы эксплуатации. Расчёт амортизационных сумм ведётся по формуле:

$$A_{\Gamma} = K_y \cdot \frac{\Phi_{\text{ост}} \cdot H_a}{100\%}, \quad (8)$$

где  $K_y$  – коэффициент ускорения, который может принимать значения 1..2, а для основных средств, находящихся в лизинге, 1 – 3;  $\Phi_{\text{ост}}$  – остаточная стоимость основного средства;  $H_a$  – норма амортизации, %.

Годовые амортизационные отчисления по данному методу непрерывно уменьшаются на протяжении срока службы. Но в итоге они не могут полностью возместить первоначальную стоимость основного средства. В связи с этим на практике применяют метод уменьшающего остатка в первой половине срока службы. Этот комбинированный метод называется кумулятивным.

*Метод суммы чисел лет (дигрессивный метод).* При использовании этого метода годовая сумма амортизации определяется как доля от первоначальной стоимости. Суть метода заключается в порядке определения этой доли ( $H$ ). Алгоритм её расчёта следующий:

1) определяется числитель – число лет, оставшихся до истечения срока службы основного средства с учётом расчётного года;

2) рассчитывается знаменатель – сумма чисел от единицы до числа, равного нормативному сроку службы.

В общем виде формула для расчёта суммы годовой амортизации имеет следующий вид:

$$A_{\Gamma} = \frac{\Phi_{\text{н}} \cdot t}{T}, \quad (9)$$

где  $T$  – сумма чисел лет нормативного срока службы объекта основных средств;  $t$  – время, оставшееся до конца нормативного срока службы с учётом текущего года.

**Задача 2.1.** На основании имеющихся данных (табл. 9) определите фактическую себестоимость израсходованных материалов методами ФИФО, ЛИФО. Выявите остаток материалов на складе на конец месяца.

## 9. Данные об остатках и расходах материальных ценностей

| Показатели                 | Количество, т | Цена, тыс.р. |
|----------------------------|---------------|--------------|
| Сахар, т                   | 120           | 20           |
| Поступило                  |               |              |
| 17.01                      | 78            | 22           |
| 18.01                      | 140           | 28           |
| 24.01                      | 220           | 32           |
| Итого с остатком           |               |              |
| Израсходовано              | 360           |              |
| Ск                         | 198           |              |
| Какао-бобы, т              | 45            | 86           |
| Поступило                  |               |              |
| 18.01                      | 10            | 90           |
| 19.01                      | 120           | 98           |
| 25.01                      | 74            | 99           |
| Итого поступило с остатком |               |              |
| Израсходовано              | 186           |              |
| Ск                         | 63            |              |

**Задача 2.2.** Машина монтажной сварки имеет первоначальную стоимость 400 000 ден. ед. и предположительный срок эксплуатации 8 лет. Её стоимость списывается на издержки предприятия по методу линейной амортизации. По истечении 5 лет приходят к выводу, что машину можно использовать на 2 года дольше, чем предполагалась изначально.

Как правильно исчислить амортизацию машины?

**Задача 2.3.** Агрегат с первоначальной стоимостью 180 000 ден. ед. предполагается эксплуатировать более четырёх лет с остаточной стоимостью 20 000 ден. ед. В течение времени эксплуатации установки выпущено 320 000 единиц продукции, в том числе в первый год – 100 000 ед., во второй год – 60 000 ед., в третий год – 90 000 ед., 4 год – 70 000 ед.

Вычислите амортизацию:

- линейным методом;
- методом уменьшаемого остатка;
- методом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- методом списания стоимости, пропорционально выпущенной продукции.

**Задача 2.4.** На основе следующих данных (табл. 10, 11) составьте ведомость распределения расхода материалов (табл. 12).

## 10. Расход материалов по учётным ценам, тыс. р.

| Назначение расхода                                     | Заказ | Материалы | Топливо |
|--|-------|-----------|---------|
| на производство мотор-редуктора типа МР1-315           | 12    | 25 641    | 890     |
| на производство привода электромеханического ПЭМ-40    | 123   | 21 310    | 560     |
| на производство мотор-редуктора типа МПО1М 10          | 11    | 10 531    | 776     |
| на содержание здания цеха № 1                          | 5     | 630       | 214     |
| на содержание административного здания                 | 14    | 142       | 152     |
| на содержание заводской столовой                       | 21    | 210       | 68      |
| на текущий ремонт производственного помещения цеха № 1 | 17    | 354       |         |

## 11. Отклонения в стоимости материалов

| Наименование материальных ценностей | % отклонения учётной стоимости материалов от фактической |
|-------------------------------------|--|
| 1. Материалы                        | 5  |
| 2. Топливо                          | 7  |

## 12. Ведомость распределения расхода материалов

| Заказ | Дебетуемый счёт | Учётная стоимость материалов | Отклонения в стоимости материалов | Дебетуемый счёт | Учётная стоимость топлива | Отклонения в стоимости топлива |
|-------|-----------------|------------------------------|-----------------------------------|-----------------|---------------------------|--------------------------------|
| 5     | 10.1            |                              |                                   | 10.3            |                           |                                |
| 11    | 10.1            |                              |                                   | 10.3            |                           |                                |
| 12    | 10.1            |                              |                                   | 10.3            |                           |                                |
| 14    | 10.1            |                              |                                   | 10.3            |                           |                                |
| 17    | 10.1            |                              |                                   | 10.3            |                           |                                |
| 21    | 10.1            |                              |                                   | 10.3            |                           |                                |
| 123   | 10.1            |                              |                                   | 10.3            |                           |                                |

**Задача 2.5.** На основе данных для выполнения задачи рассчитайте заработную плату рабочего-сдельщика. Решение осуществить в виде табл. 13.

Рабочий-сдельщик отработал в данном месяце 18 рабочих дней и изготовил за это время 280 деталей. Продолжительность рабочего дня – 7 ч. Норма времени на изготовление одной детали – 40 мин., сдельная до 10% расценка увеличивается на 15%, а при перевыполнении норм свыше 10% – на 25%.

## 13. Расчёт заработной платы при сдельно-прогрессивной системе оплаты труда

| Выработка по норме, деталей | Выработано сверх нормы, деталей | Процент перевыполнения нормы | Заработная плата по твёрдым расценкам, р. | Прогрессивные доплаты за перевыполнение нормы, р. | Итого заработная плата (гр. 4+ гр. 5), р. |
|-----------------------------|---------------------------------|------------------------------|---|---|---|
| 1                           | 2                               | 3                            | 4   | 5   | 6   |
|                             |                                 |                              |   |   |   |
|                             |                                 |                              |   |   |   |

### 3. УЧЁТ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ ФОРМИРОВАНИЯ. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ

Принципиальной особенностью управленческого учёта является учёт затрат не только по предприятию в целом, но и по центрам ответственности и местам формирования затрат. Под *центром ответственности* понимается сфера или участок деятельности, возглавляемый ответственным лицом, имеющим право и возможность принимать самостоятельные управленческие решения. Место затрат представляет собой территориально обособленное подразделение организации, где осуществляются расходы. Опыт зарубежных предприятий свидетельствует о том, что центры ответственности формируются по двум принципам:

- 1) по функциям, выполняемым каждым центром;
- 2) по значимости центров ответственности.

По первому принципу формируются следующие центры:

- центр продаж;
- центр затрат;
- центр прибыли;
- центр инвестиций.

По второму принципу формируются основные и обслуживающие центры ответственности.

Структура многих хозяйствующих субъектов включает в себя как производственные, так и обслуживающие (непроизводственные) подразделения. Чаще всего учёт затрат ведётся по местам возникновения. Для того чтобы получить информацию о полной себестоимости выпущенной (реализованной) продукции по видам изделий, необходимо произвести несколько расчётов, перераспределив затраты непроизводственных подразделений между производственными.

Существует три основных метода такого перераспределения затрат: прямой метод, пошаговый метод и двусторонний метод. Сущность *прямого метода* состоит в суммировании затрат всех непроизводственных подразделений и в распределении их между производственными подразделениями пропорционально какой-либо базе распределения.

*Пошаговый метод* состоит в постепенном (позатпном) распределении затрат каждого непроизводственного подразделения между производственными и непроизводственными подразделениями (если непроизводственные подразделения оказывают друг другу некоторые услуги) на основе базовых единиц.

*Двусторонний метод* наиболее объективно отражает отношения между центрами ответственности, но является наиболее сложным и требует использования специального программного обеспечения.

Задача бухгалтера-аналитика на данном этапе заключается в выборе такого метода перераспределения затрат, который позволит более точно сформировать себестоимость продукции (работ, услуг).

*Центр затрат* представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Как правило, на предприятии может быть несколько центров затрат. Такие центры создаются в отделе снабжения, производственных цехах, управлении предприятия. Каждый центр затрат определяет места возникновения затрат. Менеджеры центров определяют нормативную и максимально допустимую величину затрат по каждому месту возникновения затрат и в целом по центру. Фактические затраты учитываются на основе первичных документов в абсолютной сумме или путём выявления отклонений. Учётная группировка затрат может осуществляться двумя способами:

- 1) путём применения принципа двойной записи на специализированных счетах управленческого учёта;
- 2) на основе использования специальных сводных ведомостей и расчётов матричной формы, обобщающих виды затрат по местам их формирования.

При использовании первого способа разрабатывают специальный план счетов по местам затрат для каждого центра затрат. Он может быть увязан со счетами финансового учёта или существовать обособленно. На первичных документах обозначаются шифры каждого вида расходов. Затем на основании этих документов информация заносится в компьютер и формируются необходимые виды отчётности. Рабочий план счетов управленческого учёта может содержать до трёхсот шифров счетов. При ведении учёта вторым способом формируются специальные учётные регистры и таблицы матричной формы, в которых сочетается группировка по местам возникновения затрат и по видам затрат. В графе, где происходит пересечение этих признаков, проставляется сумма.

Основным документом, определяющим деятельность центров затрат, является смета. *Смета* – это формализованный учётный регистр, содержащий плановые стоимостные и натуральные показатели о затратах каждого центра. Основной формой отчёта центра затрат является «Отчёт об исполнении сметы». Он содержит статьи затрат данного центра, сметные и фактические показатели, отклонения. Он может составляться по нескольким уровням.

На первом уровне составляется отчётность руководителями подразделений или участков. Они включают в отчёты те статьи затрат, которые им подконтрольны:

- основные материалы;
- вспомогательные материалы;
- зарплата основных производственных рабочих;
- зарплата обслуживающего персонала;
- использование хозяйственного инструмента и инвентаря.

На втором уровне составляется отчётность по цехам. В эту отчётность включается информация по каждому подразделению на основании отчётов первого уровня, а также затраты, которые подконтрольны начальнику цеха:

- затраты управленческого персонала цеха;
- затраты вспомогательного персонала цеха;
- коммунальные услуги;
- арендная плата и др.

На третьем уровне готовится отчёт о составлении сметы в целом по всем центрам затрат. Этот отчёт включает показатели о затратах по цехам на основании отчёта второго уровня, а также статьи расходов в целом по производству:

- общехозяйственные расходы, относящиеся к производству;
- расходы по содержанию офиса;
- расходы по страхованию имущества;
- прочие расходы.

При составлении отчётности по центрам затрат руководитель каждого центра может производить расшифровку отдельных статей или отдельных отклонений по статьям. В отчётности третьего уровня должна отражаться информация о мерах, принятых по устранению отклонений.

Вопрос распределения накладных расходов встаёт в тех компаниях, где не все подразделения являются центрами прибыли. При определении полной себестоимости продукции косвенные расходы подлежат распределению между объектами калькулирования. В задачи бухгалтера-аналитика входит выбор оптимальной базы распределения этих расходов. При этом следует помнить, что применяемая на большинстве предприятий практика распределения косвенных расходов пропорционально заработной плате очень часто приводит к искусственному созданию убыточности ряда видов продукции. Это прежде всего связано с большим удельным весом затрат по оплате труда в себестоимости продукции. Могут использоваться и такие базы распределения, как общая сумма прямых затрат, машино-часы работы оборудования, количество человеко-часов, отработанных рабочими, объём произведённой продукции в стоимостном выражении и т.п.

Наиболее распространённым является подход, при котором все накладные расходы распределяются по какому-либо одному носителю затрат (базе распределения). При этом не учитывается, что накладные расходы являются комплексными статьями и представляют собой совокупность различных по своему экономическому содержанию и по характеру изменения в зависимости от уровня деловой активности затрат.

Невозможно найти какой-либо универсальный показатель, который для всех накладных расходов являлся бы единственным носителем затрат, т.е. тем фактором или показателем, изменение которого в определяющей степени влияет на изменение величины накладных расходов. Выбор одного носителя затрат для всех накладных расходов приводит к значительному искажению величины себестоимости отдельных видов изделий. При этом величина накладных расходов, приходящаяся на те или иные изделия, а соответственно, и их себестоимость изменяются, в ряде случаев значительно, в зависимости от используемого носителя затрат. Наконец, то или иное изделие, рентабельное при использовании какого-либо одного носителя затрат, может оказаться убыточным при ином способе распределения накладных расходов.

Для обеспечения большей достоверности информации о затратах в разрезе отдельных видов продукции можно рекомендовать следующее.

Распределять каждую статью накладных расходов по своему носителю затрат. Целесообразно для этих целей с учётом возможностей, предоставляемых отечественным учётом, рассматривать следующие статьи:

- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО);
- общепроизводственные (цеховые) расходы;
- общехозяйственные (общезаводские) расходы;
- коммерческие (внепроизводственные) расходы.

В процессе производства часть продукции будет изготовлена до степени полной готовности, а часть остаётся недоработанной – в незавершённом производстве. В связи с этим возникает необходимость в оценке незавершённого производства.

Незавершённое производство – это продукция на разных стадиях готовности по всему предприятию, ожидающая выходного контроля и приёмки в качестве готовой продукции, т.е. некомплектованная и не прошедшая всех стадий приёмки.

В соответствии с п. 63 Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утверждённого приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, к незавершённому производству относится продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия некомплектованные, не прошедшие испытания и технической приёмки.

Объём незавершённого производства определяется следующими методами: фактическим взвешиванием, штучным учётом, объёмным измерением, условным пересчётом, по данным партионного учёта.

Используемый метод калькулирования себестоимости продукции имеет непосредственное влияние на оценку незавершённого производства. Так, оценка незавершённого производства на конец отчётного периода в балансе может быть произведена одним из следующих методов: по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной); по прямым статьям расходов; по стоимости сырья, материалов; по фактическим затратам. Каждый из перечисленных методов имеет свои преимущества и недостатки.

Для уточнения учётных данных о незавершённом производстве проводят инвентаризацию незавершённого производства. В ходе инвентаризации путём фактического подсчёта, взвешивания определяется фактическое наличие деталей, изделий, фактическая комплектность незавершённого производства, остаток незавершённого производства по аннулированным и приостановленным заказам. На основании подсчёта составляются инвентаризационные описи. По

каждому подразделению (объекту) составляется отдельная опись незавершённого производства. На сырьё и материалы, находящиеся у рабочих мест, составляется отдельная опись, а забракованные детали фиксируют также в отдельных описях.

**Задача 3.1.** Фирма имеет три производственных и два обслуживающих подразделения.  
Сумма накладных расходов, ден. ед.:

|                                 |                              |
|---------------------------------|------------------------------|
| Производственные подразделения: | Обслуживающие подразделения: |
| X – 52 000                      | 1 – 15 960                   |
| Y – 48 000                      | 2 – 18 200                   |
| Z – 20 000                      |                              |

Распределение накладных расходов обслуживающих подразделений представлено в табл. 14.

#### 14. Распределение расходов обслуживающих подразделений, %

|                               | X  | Y  | Z  | 1  | 2  |
|-------------------------------|----|----|----|----|----|
| Обслуживающее подразделение 1 | 40 | 30 | 20 | –  | 10 |
| Обслуживающее подразделение 2 | 10 | 20 | 50 | 20 | –  |

Рассчитайте накладные расходы подразделений 1, 2, X, Y, Z, составив и решив систему уравнений.

**Задача 3.2.** Между двумя производственными подразделениями А и Б, которые изготавливают продукты Р1 и Р2, в течение определённого периода существовал следующий обмен: А поставил Б – 40 единиц Р1; Б поставил А 20 единиц Р2.

Известно также, что на участке А за этот период было произведено 120 единиц Р1, а на участке Б – 80 единиц Р2. Первичные издержки на участке А составили 3200 ден. ед., на участке Б – 3040 ден. ед. Определите стоимость продуктов, произведённых на обоих участках с учётом взаимного обмена.

**Задача 3.3.** Два первичных места затрат А и Б (котельная и ремонтный цех) оказывают друг другу взаимные услуги в объёме 20% их общей величины. Одновременно 50% произведённой теплотенергии отпускается в основной цех М и 30% – в основной цех Н. Ремонтный цех выполнил для этих цехов услуги в одинаковом объёме, т.е. по 40% их общей величины.

Собственные затраты этих подразделений за отчётный период составляют: А – 800 000 р., Б – 600 000 р., М – 1 млн. р., Н – 2 млн. р.

Определите продукты, произведённые на участках А и Б с учётом взаимного обмена.

**Задача 3.4.** В клинике оказывают платные медицинские услуги два производственных места затрат: отделение терапии и отделение хирургии. Непроизводственные места затрат клиники представлены администрацией, прачечной и столовой. Подразделения клиники являются местами возникновения затрат и центрами ответственности (табл. 15).

#### 15. Затраты центров ответственности

| Центр ответственности | Затраты, р. |
|-----------------------|-------------|
| Администрация         | 900         |
| Прачечная             | 225         |
| Столовая              | 475         |
| Хирургия              | 1200        |
| Терапия               | 1000        |
| Итого                 | 3800        |

Распределите затраты непроизводственных мест затрат на затраты производственных мест затрат:

1) методом прямого распределения, если базой распределения является доля выручки. Доля хирургического отделения в общей сумме выручки составляет 60%, а доля терапевтического отделения – 40%;

2) методом пошагового распределения, если

а) база распределения затрат администрации – количество работающих. Численность работающих в центрах ответственности 10/5/5/20/30;

б) базовая единица распределения затрат прачечной – килограммы выстиранного белья. Потребности в белье в столовой – 20 кг, хирургии – 60 кг, терапии – 40 кг;

в) база распределения затрат столовой – количество обслуженных пациентов. В хирургии необходимо обслужить 100 пациентов, в терапии – 200 пациентов.

**Задача 3.5.** За отчётный период на предприятии имели место следующие учтённые данные по местам формирования затрат (табл. 16).

### 16. Затраты по местам формирования

|                            | Начальные места затрат |        |         | Конечные места затрат |                        |                   |
|----------------------------|------------------------|--------|---------|-----------------------|------------------------|-------------------|
|                            | пар                    | ремонт | энергия | основные цеха         | материальное хозяйство | управление и сбыт |
| Первичные затраты мест, р. | 6400                   | 14 400 | 18 000  | 30 000                | 5400                   | 6800              |
| Потреблено пара, Гкал      | –                      | –      | 300     | 1200                  | 400                    | 100               |
| Произведено ремонта, ч     | 300                    | –      | 100     | 700                   | 60                     | 40                |
| Отпущено энергии, кВт·ч    | 2000                   | 4000   | –       | 60 000                | 10 000                 | 4000              |

Определите величину издержек конечных мест затрат с учётом стоимости полученных услуг вспомогательных производств. Начните распределение с места затрат по выполнению ремонтных работ.

**Задача 3.6.** Распределите услуги обслуживающих подразделений на места возникновения окончательных затрат. Рассчитайте себестоимость мест окончательных затрат, используя данные табл. 17.

Для распределения расходов, возникающих в обслуживающих подразделениях, используйте следующие базы распределения: количество мегаватт электроэнергии и время изготовления продукции.

### 17. Затраты по местам формирования

| Виды затрат                          | Сумма, р. | Места возникновения предварительных затрат (обслуживающие подразделения) |                          | Места возникновения окончательных затрат |           |       |                   |
|--------------------------------------|-----------|--|--------------------------|--|-----------|-------|-------------------|
|                                      |           | производство электроэнергии  | подготовительный участок | участок А                                | участок Б | ОМТ С | управление и сбыт |
| Одноэлементные затраты               | 9000      | 1000   | 950                      | 3100                                     | 2300      | 850   | 800               |
| Общие затраты                        | 1000      | 100  | 100                      | 200                                      | 300       | 100   | 200               |
| Итого                                | 10 000    | 1100   | 1050                     | 3300                                     | 2600      | 950   | 1000              |
| Количество потреблённой энергии, МВт |           |  | 15                       | 30                                       | 40        | 5     | 20                |
| Количество затраченного времени, ч   |           |  |                          | 30                                       | 30        |       |                   |

## 4. УЧЁТ ЗАТРАТ ПО ОБЪЕКТАМ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

Учёт и распределение расходов по носителям затрат (видам продукции, работ, услуг) – заключительный этап их группировки, при которой учтенные по видам и местам формирования издержки соотносятся с объёмом деятельности, ради которой они осуществлялись.

*Калькуляция* (лат. calculo – считаю) в первичном значении – комплекс затрат, *калькулирование* – процесс их исчисления. В действующей практике калькулирование представляет собой систему расчётов, главная цель которых состоит в определении себестоимости единицы калькуляционной совокупности.

Расчёт себестоимости единиц отдельных видов продукции позволяет оценить рентабельность их производства и сбыта, степень выгодности для данного предприятия, даёт возможность правильной ориентации в ценообразовании при любом его варианте. Калькуляции себестоимости используют для обоснования решений об объёме и структуре выпуска, о выборе между собственным изготовлением и приобретением на стороне и т.д.

К объектам калькулирования относятся продукция и её составные части. Для целей внутривзаводского контроля объектами калькулирования могут служить объём заготовленного сырья, материалов, топлива, полуфабрикатов, хозяйственных предметов и инвентаря, количество времени работы (человеко-часы, машино-часы), условные единицы (например, машинокомплекты) и т.п.

В общем виде следует различать калькуляцию себестоимости продукции (изделий, полезных ископаемых), калькуляцию мероприятий (мероприятий по механизации и автоматизации процессов производства и управления, проектов инвестирования, социально-культурных мероприятий) и калькуляцию цены. Калькуляция себестоимости и цены исчисляется на единицу продукции, калькуляция мероприятий – в расчёте на совокупность соответствующих работ и издержек или на единицу их измерения. В калькуляцию цены входит расчёт величины прибыли на объект калькулирования.

При группировке затрат по видам продукции, работ, услуг необходимо выполнить два основных условия:

- расходы должны быть ограничены во времени, т.е. относиться к определённому отчётному периоду (месяц, квартал, год);
- затраты должны быть отнесены прямо или путём косвенного распределения на конкретные виды носителей издержек или их группы.

Разновидности калькуляций себестоимости продукции отраслей материального производства можно представить в виде следующей классификации.

1. В зависимости от времени составления:

а) до начала производства, изготовления, выпуска продукции:

- сметные (проектно-сметные) калькуляции;
- плановые калькуляции;
- нормативные калькуляции;

б) после завершения производства и продаж изделий, работ, услуг:

- отчётные, фактические калькуляции;
- трансфертные (внутренние) калькуляции.

2. В зависимости от полноты включения затрат в калькуляционные расчёты:

- калькуляции переменных (прямых) затрат;
- калькуляции цеховой себестоимости;
- калькуляции полной себестоимости предприятия-изготовителя;
- калькуляции консолидированной себестоимости продукции фирмы, компании, корпорации предприятий.

3. В зависимости от степени детализации калькуляционных расчётов:

- кумулятивные (без детального раскрытия статей затрат) калькуляции;
- элективные (детально развёрнутые) калькуляции.

4. В зависимости от объекта калькулирования:

- калькуляции себестоимости изделий и полуфабрикатов;
- калькуляции себестоимости работ и услуг;
- параметрические калькуляции.

5. В зависимости от длительности периода охвата издержек:

- годовые калькуляции себестоимости продукции;
- квартальные калькуляции;
- ежемесячные калькуляции;
- оперативные (ежедневные, еженедельные) калькуляции себестоимости продукции.

Следует отметить, что основой калькуляционных расчётов служат два показателя: величина производственных затрат в течение данного времени и объём продукции или выполненной работы в этом периоде.

Объём совокупности носителей затрат выражается в калькуляционных единицах измерения. В качестве таковых выступают натуральные, условно-натуральные, трудовые и стоимостные показатели.

**Задача 4.1.** На основании следующих данных (табл. 18, 19) распределите стоимость основных материалов, электроэнергии на технологические цели и затраты на оплату труда цехового персонала между видами продукции (табл. 20). Определите сметные ставки распределения основных материалов на насос 623Т1 и на редуктор «Передача конечная».

На производство насосов 623Т1 и редукторов «Передача конечная» израсходовано: основных материалов – 7500 р., электроэнергии – 100 р., начислена оплата труда цеховому персоналу – 6000 р.

Сметные ставки расхода электроэнергии на технологические цели: на насос 623Т1 – 1,5 р., на редуктор «Передача конечная» – 1,3 р.; оплаты труда цехового персонала: на насос 623Т1 – 133,4 р., на редуктор «Передача конечная» – 90,5 р.

Выпущено из производства 30 насосов 623Т1 и 20 редукторов «Передача конечная».

### 18. Норма расхода основных материалов

| Виды материалов       | Единица измерения | Цена, р. | Насос 623Т1 | Редуктор «Передача конечная» |
|-----------------------|-------------------|----------|-------------|------------------------------|
| Бронза БРАЖ           | кг                | 222,79   | 2,5         | 24                           |
| Сталь 3 ГОСТ 370–88   | кг                | 11,86    | 3           | 15                           |
| Сталь 45 ГОСТ 1056–88 | кг                | 12,62    | 1           | 40                           |
| Сталь 20 ГОСТ 1056–88 | кг                | 12,62    | 2           | 20                           |

### 19. Расход основных материалов по смете

| Виды материалов          | Цена, р. | Насос 623 Т1   |           | Редуктор «Передача конечная» |           |
|--------------------------|----------|----------------|-----------|------------------------------|-----------|
|                          |          | количество, кг | сумма, р. | количество, кг               | сумма, р. |
| 1. Бронза БРАЖ           | 222,79   | 2,5            |           | 24                           |           |
| 2. Сталь 3 ГОСТ 370–88   | 11,86    | 3              |           | 15                           |           |
| 3. Сталь 45 ГОСТ 1056–88 | 12,62    | 1              |           | 40                           |           |
| 4. Сталь 20 ГОСТ 1056–88 | 12,62    | 2              |           | 20                           |           |
| Итого                    |          |                |           |                              |           |

### 20. Распределение расходов между видами продукции по сметным ставкам

| Виды продукции               | Выпущено изделий, шт. | Основные материалы     |                                 |                                  |    | Электроэнергия на технологические цели |                                 |                                  |    | Оплата труда цехового персонала |                                 |                                  |    |  |
|------------------------------|-----------------------|------------------------|---------------------------------|----------------------------------|----|--|---------------------------------|----------------------------------|----|---------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|----|--|
|                              |                       | сметная ставка, р./шт. | по сметной ставке на выпуск, р. | отклонения от сметной ставки, р. | р. | сметная ставка, р./шт.                 | по сметной ставке на выпуск, р. | отклонения от сметной ставки, р. | р. | сметная ставка, р./шт.          | по сметной ставке на выпуск, р. | отклонения от сметной ставки, р. | р. |  |
| Насос 623Т1                  |                       |                        |                                 |                                  |    |  |                                 |                                  |    |                                 |                                 |                                  |    |  |
| Редуктор «Передача конечная» |                       |                        |                                 |                                  |    |  |                                 |                                  |    |                                 |                                 |                                  |    |  |
| Итого                        |                       |                        |                                 |                                  |    |  |                                 |                                  |    |                                 |                                 |                                  |    |  |

**Задача 4.2.** Распределите транспортно-заготовительные, прочие производственные расходы и расходы на продажу между видами продукции. Базой для распределения транспортно-заготовительных расходов является стоимость сырья и материалов по учётным ценам; для распределения прочих производственных расходов – производственная себестоимость продукции (без прочих производственных расходов); для распределения расходов на продажу – полная себестоимость продукции (табл. 21, 22, 23).

На изготовленную продукцию списано: транспортно-заготовительных расходов 2500 р., прочих производственных расходов 1300; расходов на продажу 4000 р.

## 21. База для распределения расходов, р.

| Показатели  | Привод электро-механический ПЭМ-50 | Мотор-редуктор планетарный зубчатый МР1-500 |
|---|------------------------------------|---|
| Стоимость сырья и материалов по учётным ценам                                   | 3140                               | 4360  |
| Производственная себестоимость продукции (без прочих производственных расходов) | 4900                               | 8100  |
| Полная себестоимость продукции  | 5700                               | 10 300                                      |

## 22. Расчёт коэффициентов распределения косвенных расходов

| База распределения расходов                      | Абсолютные значения, р.     |                               |       | Коэффициенты распределения  |                               |
|--|-----------------------------|-------------------------------|-------|-----------------------------|-------------------------------|
|  | электро-механический ПЭМ-50 | редуктор планетарный зубчатый | Итого | электро-механический ПЭМ-50 | редуктор планетарный зубчатый |
| 1. Стоимость сырья и материалов по учётным ценам |                             |                               |       |                             |                               |
| 2. Производственная себестоимость продукции      |                             |                               |       |                             |                               |
| 3. Полная себестоимость продукции                |                             |                               |       |                             |                               |

## 23. Ведомость распределения транспортно-заготовительных, прочих производственных расходов и расходов на продажу

| Калькуляционные статьи затрат       | Номер базы распределения | Всего расходов, р. | В том числе на                     |           |   |           |
|-------------------------------------|--------------------------|--------------------|------------------------------------|-----------|---|-----------|
|                                     |                          |                    | привод электро-механический ПЭМ-50 |           | мотор-редуктор планетарный зубчатый МР1-500 |           |
|                                     |                          |                    | коэффициент распределения          | сумма, р. | коэффициент распределения                   | сумма, р. |
| Транспортно-заготовительные расходы | 1                        |                    |                                    |           |   |           |
| Прочие производственные расходы     | 2                        |                    |                                    |           |   |           |
| Расходы на продажу                  | 3                        |                    |                                    |           |   |           |

**Задача 4.3.** Учитывая следующие данные (табл. 24), проанализируйте изменение себестоимости единицы продукции А, дохода и прибыли от реализации продукции, если известно, что рыночная цена реализации продукции – 630 р.

## 24. Данные по программам выпуска продукции

| Показатель                                  | Вариант<br>1 | Вариант<br>2 | Вариант<br>3 |
|---|--------------|--------------|--------------|
| 1. Количество, ед.                          | 1000         | 1000         | 1000         |
| 2. Прямые расходы на объём, тыс. р.         | 220          | 220          | 220          |
| 3. Накладные расходы на объём, тыс. р.      | 67,83        | 97,68        | 81,4         |
| 4. Себестоимость производства, тыс. р.      |              |              |              |
| 5. Себестоимость единицы продукции, тыс. р. |              |              |              |
| 6. Доходы, тыс. р.                          |              |              |              |
| 7. Прибыль, тыс. р.                         |              |              |              |
| 8. Темпы роста себестоимости, %             |              |              |              |

**Задача 4.4.** В результате инвентаризации незавершённого производства на 1 марта сумма незавершённого производства составила 4,5 млн. р., а на 1 апреля – 2,3 млн. р. Затраты за март составили 8,9 млн. р. Определить стоимость выпущенной продукции.

**Задача 4.5.** Определить фактическую себестоимость незавершённого производства по изделию, если затраты материалов составили 3000 р., транспортно-заготовительные расходы – 10%, возвратные отходы – 3%. Начислена заработная плата в сумме 4500 р. Общепроизводственные расходы и общехозяйственные расходы по отношению к начисленной заработной плате составляют 45 и 52% соответственно. Рассчитать себестоимость по указанным статьям затрат.

**Задача 4.6.** Предприятие выпускает два вида изделий: 10 шт. изделий А и 15 шт. изделий Б. На производство изделий А израсходовано 9000 р. материальных ресурсов, а на изделие Б – 10 000 р. материальных ресурсов. Заработная плата за изготовление изделий А – 5000 р., за изготовление изделий Б – 7000 р. Общепроизводственные расходы предприятия составили 30 000 р.

1. Распределите общепроизводственные расходы предприятия пропорционально стоимости материалов и величине заработной платы.

2. Рассчитайте себестоимость единицы изделия каждого вида в зависимости от базы распределения.

**Задача 4.7.** Предприятие, выпускающее два вида продукции А и Б, в течение определённого периода времени имеет 150 000 ден. ед. накладных издержек производства. Заработная плата при выпуске единицы продукта А составляет 20 ден. ед., продукта Б – 10 ден. ед.

За отчётный период времени выпускается 1000 единиц продукта А и 3000 единиц продукта Б.

Определите:

1) норму (процентную ставку) погашения накладных издержек по отношению к прямым расходам;

2) ставку погашения накладных затрат по изготовлению, чтобы списать их полностью, если программа выпуска продукции за отчётный период варьируется следующим образом:

продукт А – 3000 шт.

продукт Б – 7000 шт.;

3) сумму покрытия, если ставка погашения при изменении производственной программы остаётся прежней.

**Задача 4.8.** На предприятии за отчётный период имели место следующие затраты, ден. ед.:

– стоимость основных материалов 100 000 ден. ед.;

– зарплата по изготовлению продукции 50 000 р.;

– затраты на вспомогательные материалы 10 000 р.;

– накладные затраты по зарплате 20 000 р.;

– прочие накладные издержки производства 140 000 р.;

– расходы по сбыту 30 000 р.;

– расходы по управлению 90 000 р.

1. Определите процентную ставку распределения накладных расходов пропорционально прямым затратам.
2. Определите процентные ставки распределения затрат на вспомогательные материалы, накладных издержек по зарплате, прочих накладных издержек производства, расходов по сбыту, расходов по управлению исходя из следующих баз распределения (табл. 25).

### 25. Данные для распределения затрат

| Вид затрат  | База распределения   |
|---|--|
| Затраты на вспомогательные материалы                      | Стоимость основных материалов  |
| Прочие накладные издержки, накладные издержки по зарплате | Зарплата за изготовление продукции   |
| Расходы по управлению и сбыту                             | Совокупная величина затрат без распределённой суммы расходов по управлению и сбыту |

3. Какова себестоимость единицы продукции, если на неё расходуется 400 ден. ед. материальных затрат и 600 ден. ед. затрат на оплату труда основных производственных рабочих.

**Задача 4.9.** Предприятие производит продукцию трёх видов при совокупных затратах 113 000 ден. ед. Рассчитайте себестоимость производства единицы каждого вида изделий на основе данных табл. 26.

### 26. Данные об объёме производства продуктов

| Продукты | Количество, ед. | Коэффициенты соотношения |
|----------|-----------------|--------------------------|
| А        | 2000            | 0,8                      |
| Б        | 6000            | 1,0                      |
| В        | 10 000          | 1,5                      |

Определите полную себестоимость единицы продукции каждого вида, если общие расходы по управлению и сбыту составили 22 600 ден. ед., объём продаж и коэффициенты соотношения затрат на реализацию следующие (табл. 27).

### 27. Данные об объёме продаж продуктов

| Продукты | Объём продаж, ед. | Коэффициенты соотношения |
|----------|-------------------|--------------------------|
| А        | 3500              | 0,4                      |
| Б        | 2000              | 0,8                      |
| В        | 8300              | 1,0                      |

**Задача 4.10.** Определите издержки производства следующих трёх видов продукции с помощью двухступенчатой калькуляции с использованием показателей эквивалентности (табл. 28).

Издержки производства, определяемые с помощью показателя эквивалентности, исчислены для места затрат 1 в размере 100 000 ден. ед. и для места затрат 2 в сумме 62 000 ден. ед.

Общие затраты на материал составляют 5% от прямых материальных расходов.

### 28. Показатели эквивалентности по изделиям

| Изделие | Прямые затраты ден. ед. на ед. | Количество изделий, ед. | Показатель эквивалентности |                |
|---------|--------------------------------|-------------------------|----------------------------|----------------|
|         |                                |                         | место затрат 1             | место затрат 2 |
| А       | 2                              | 4000                    | 0,5                        | -              |
| Б       | 3                              | 3000                    | 1,0                        | 2,0            |
| В       | 4                              | 5000                    | 3,0                        | 5,0            |

**Задача 4.11.** Промышленное предприятие из одинаковых исходных материалов с помощью однородных методов производства изготавливает три различных вида продукции А, Б, В. В результате анализа производственного процесса выяснилось, что затраты на выпуск различных видов продукции приблизительно пропорциональны друг другу. При этом можно исходить из того, что расходы на 1 т продукции А составляют половину, а на 1 т продукции В – 1,8 части продукции Б.

За отчётный период было произведено 19 000 т продукции А, 17 000 т продукции Б и 13 000 т продукции В. Общие затраты за отчётный период составили 1,5 млн. ден. ед. Определите затраты на производство 1 т каждого вида продукции с помощью показателя эквивалентности.

## 5. МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

Для рациональной организации учёта издержек необходимо правильно выбрать метод учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

При классификации методов учёта себестоимости необходимо ориентироваться на группировку затрат по объектам аналитического учёта – процессам, переделам, заказам, изделиям и группам однородных изделий и по продукции предприятия в целом. Так, различают попроцессный, попередельный, позаказный, поиздельный и обезличенный (котловой) методы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции.

С точки зрения полноты учитываемых производственных затрат возможно калькулирование полной и неполной (сокращённой) себестоимости.

На предприятиях при любом из этих методов текущий учёт может быть организован и в порядке оперативного выявления отклонений от норм расхода по мере их возникновения, и без него (отклонения выясняются в конце отчётного периода).

В зависимости от оперативности учёта и контроля за производственными затратами различают метод учёта фактической себестоимости и метод учёта нормативной себестоимости. Выбор конкретного метода калькулирования себестоимости продукции осуществляется предприятием самостоятельно и фиксируется в учётной политике.

*Попроцессный метод* применяется в тех отраслях промышленности, где происходит серийный выпуск идентичной продукции, которая последовательно проходит этапы (процессы) производства, например, в химической промышленности, нефтеперерабатывающей, добывающих отраслях и т.п.

Сущность этого метода в обобщённом учёте (на весь выпуск продукции) прямых и косвенных затрат по каждому производственному процессу. Учёт ведётся по статьям калькуляции, а себестоимость единицы изделия определяется путём математического деления совокупности всех затрат на число произведённых единиц.

*Попередельный метод* применяется на предприятиях, технологический процесс в которых предусматривает переработку сырья на нескольких стадиях (переделах). В результате последовательного ряда переделов получают конечный продукт.

Одна из основных особенностей таких производств – наличие и необходимость оценки полуфабрикатов, произведённых в отдельных переделах, многие из которых передаются для переработки в следующий передел. Объектом учёта затрат при этом является каждый самостоятельный передел. Отсюда вытекает сущность попередельного метода: прямые затраты отражаются в учёте по переделам, и если в одном переделе получают продукцию разных видов, то учёт ведётся по видам продукции. Достоверность калькулирования зависит от возможности наиболее объективно разделить затраты на прямые и косвенные и выделить максимально возможное количество статей прямых затрат. Если в переделе выпускается несколько видов продукции, то косвенные затраты каждого передела распределяются по видам продукции пропорционально выбранной базе распределения (натуральные показатели выхода продукции, физические и химические показатели и т.п.).

*Позаказный метод* учёта затрат и калькулирования себестоимости применяется в индивидуальном производстве, при выпуске опытных образцов, во вспомогательном производстве, в мелкосерийном производстве и др. Главная его особенность состоит в возможности выделения затрат по каждому объекту калькулирования.

Сущность этого метода в аккумулировании прямых затрат по отдельным производственным заказам и в распределении косвенных затрат в соответствии с установленной базой распределения.

### 5.1. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ ПОЛНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Определение себестоимости продукции является одной из важнейших задач управленческого учёта. Себестоимость продукции лежит в основе принятия многих управленческих решений.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно выражаются результаты деятельности предприятия.

*Себестоимость продукции* – выраженные в денежной форме затраты на производство и реализацию продукции.

В Российской Федерации затраты, включаемые в себестоимость, регламентируются гл. 25 НК РФ. Кроме того, действуют отраслевые инструкции по вопросам планирования, учёта и калькулирования себестоимости продукции.

В современной экономической литературе выделяют несколько видов себестоимости в зависимости от состава затрат, включаемых в себестоимость продукции:

1) *полная себестоимость* включает в себя производственную себестоимость и сумму коммерческих расходов;

2) *производственная себестоимость* включает в себя цеховую себестоимость и общехозяйственные расходы. Эта себестоимость характеризует затраты предприятия в целом.

Традиционным для отечественного учёта является калькулирование полной себестоимости.

Все затраты, связанные с производством и реализацией продукции, условно делятся на две большие группы – прямые и косвенные.

К прямым затратам относят:

1) прямые материальные затраты;

2) прямые затраты на оплату труда.

К косвенным относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, так как они относятся к нескольким видам изделий и не могут быть отнесены на изделие прямым путём.

Общепроизводственные расходы состоят из:

1) расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;

2) общецеховых расходов на управление.

Общим для обеих групп является то, что они:

– состоят из комплексных статей;

– возникают в производственных подразделениях;

– планируются и учитываются по местам их возникновения;

– контролируются бюджетно-сметным методом;

– распределяются косвенным путём между видами готовой продукции и незавершённым производством.

Аналитический учёт общепроизводственных расходов ведётся по подразделениям предприятия, а в их разрезе – по установленной номен-клатуре общепроизводственных (цеховых) расходов. Наиболее распространена следующая типовая номенклатура статей расходов.

1. Содержание аппарата управления цеха.

2. Содержание прочего цехового персонала.

3. Содержание и ремонт производственного оборудования.

4. Содержание и ремонт производственных зданий.

5. Расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности.

6. Перемещение грузов внутри предприятия.

7. Потери от простоев, порчи материальных ценностей и пр.

8. Прочие общепроизводственные расходы.

9. Общепроизводственные расходы непроизводительного характера.

Общепроизводственные расходы учитываются на счёте 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции со счетами учёта производственных запасов, расчётов с персоналом по оплате труда, расчётов по социальному страхованию и обеспечению, кассы, расчётного счёта и т.д.

Общехозяйственные расходы связаны с обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом. Аналитический учёт общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов, а внутри групп – по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов.

Типовой номенклатурой предусмотрены следующие статьи общехозяйственных расходов промышленных предприятий.

1. Расходы на управление предприятием:

– заработная плата аппарата управления;

– командировки и перемещения;

– представительские расходы;

– содержание пожарно-сторожевой охраны;

– прочие расходы.

2. Общехозяйственные расходы:

– содержание прочего общезаводского персонала;

– амортизация основных средств;

– содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;

– производство испытаний, опытов, исследований, изобретательство и техническое усовершенствование;

– охрана труда;

– подготовка кадров;

– оргнабор рабочей силы;

– прочие общехозяйственные расходы.

3. Налоги, сборы, отчисления.

4. Непроизводительные расходы:

– потери от простоев;

– недостачи и потери от порчи материалов при хранении на складе.

Общехозяйственные расходы учитываются на счёте 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции со счётами учёта производственных запасов, расчётов с персоналом по оплате труда, расчётов по социальному страхованию и обеспечению, расчётов с подотчётными лицами, кассы, расчётного счёта и т.д.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются по видам выпускаемой продукции (работ, услуг) пропорционально какой-либо базе (выручка, заработная плата производственных рабочих и т.д.). Выбранный способ распределения расходов должен быть закреплён в учётной политике организации.

**Задача 5.1.1.** Кооператив «Фронт» выпускает верхнюю мужскую, женскую и детскую одежду. Модели ориентированы на сезонный спрос. В кооперативе организованы два отдела: административный и производственный. Состав и количество работающих и занимаемые должности представлены в штатном расписании (табл. 29).

### 29. Штатное расписание

| Должность                     | Количество вакансий | Зароботная плата, р.         |
|-------------------------------|---------------------|------------------------------|
| <b>Администрация</b>          |                     |                              |
| 1. Директор                   | 1                   | 30 000                       |
| 2. Бухгалтер                  | 1                   | 25 000                       |
| 3. Заведующий хозяйством      | 1                   | 12 000                       |
| 4. Делопроизводитель          | 1                   | 8000                         |
| <b>Итого по отделу</b>        | <b>4</b>            | <b>75 000</b>                |
| <b>Производственный отдел</b> |                     |                              |
| 1. Модельер-дизайнер          | 1                   | 12 200                       |
| 2. Закройщик верхней одежды   | 2                   | Оплата по сдельным расценкам |
| 3. Швея-мотористка            | 4                   | Оплата по сдельным расценкам |
| <b>Итого по отделу</b>        | <b>7</b>            |                              |
| <b>Всего по кооперативу</b>   | <b>11</b>           |                              |

На балансе кооператива числятся (табл. 30):

### 30. Данные о стоимости основных средств

| Наименование оборудования   | Количество | Первоначальная стоимость, р. |
|---|------------|------------------------------|
| 1. Швейная машина «Singer» (производство Германия)                    | 2          | 22 500                       |
| 2. Швейная машина «Veritas» с ножным приводом (производство Германия) | 1          | 20 100                       |

Также в октябре кооператив приобрёл: швейную машину «Подольск» с ножным приводом (производство Россия) стоимостью 6600 р., швейную машину «Подольск» для обработки тканей с ножным приводом (типа «оверлок», производство Россия) (2 шт.) стоимостью 2800 р., гладильную установку стоимостью 650 р., компьютер стоимостью 15 000 р.

Норма амортизационных отчислений на полное восстановление всех основных средств согласно единым установленным нормам составляет 10% в год. Техническим обслуживанием швейных машин занимается мастер-наладчик, с которым ежемесячно заключается договор подряда (сумма вознаграждения составляет 7500 р.).

Кооператив арендует помещение под пошивочный цех (мастерскую) площадью 50 м<sup>2</sup>, а также помещение под офис площадью 20 м<sup>2</sup> у ателье «Искусница». Мастерская кооператива расположена в полуподвальном помещении, офис – на первом этаже. Стоимость аренды площадей по договору, включая коммунальные платежи, составляет 4320 р. за метр в год для мастерской и 6000 р. в год для офиса. В стоимость арендной платы включены коммунальные платежи за электроэнергию, отопление, горячее и холодное водоснабжение, а также за уборку и охрану арендуемых помещений. Кроме того, кооператив арендует у ЗАО «МГТС» два телефонных номера с абонентской платой по 180 р. в месяц за каждый.

Закупка ткани производится оптом с фабрики «Красный ткач» (система поставок – франко-склад поставщика), фурнитура приобретается в системе розничной торговли.

Расчёт количества материалов, разработку выкроек и лекал выполняет модельер-дизайнер.

В октябре заведующий хозяйством закупил вспомогательных материалов на сумму 120 р., которые были отпущены закройщикам на 40 р. (мел, линейки); дизайнеру на 30 р. (бумага); делопроизводителю на 50 р. (бумаги, папки).

В сезоне «Осень 2009» кооператив выпускал продукцию двух видов: куртка детская (спортивная утеплённая) и плащ женский (свободного покроя). Объём производства за октябрь составил 80 курток и 120 плащей.

По карте расходов материалов, предоставляемой производственным отделом (разрабатывается модельером-дизайнером), бухгалтерией за октябрь сформирована следующая информация о затратах основных материалов (табл. 31, 32).

### 31. Куртка детская (спортивная утеплённая)

| Основные и вспомогательные материалы | Единица измерения | Количество | Цена единицы, р. |
|--------------------------------------|-------------------|------------|------------------|
| 1. Ткань плащевая (ширина 1,5 м)     | пог. м            | 1,5        | 64,8             |
| 2. Ткань подкладочная (ширина 0,9 м) | пог. м            | 2,5        | 15,0             |
| 3. Синтепон (ширина 2,0 м)           | пог. м            | 1,2        | 20,0             |
| 4. Флизелин клеевой (ширина 1,4 м)   | пог. м            | 0,1        | 30,0             |
| 5. Нитки № 40                        | кат.              | 1,0        | 4,8              |
| 6. Заклёпки металлические            | шт.               | 8,0        | 5,5              |
| 7. Аппликация «Медвежонок»           | шт.               | 1,0        | 12,5             |
| 8. Нашивка на рукав «Baby»           | шт.               | 1,0        | 3,5              |

### 32. Плащ женский (свободного покроя)

| Основные и вспомогательные материалы | Единица измерения | Количество | Цена единицы, р. |
|--------------------------------------|-------------------|------------|------------------|
| 1. Ткань плащевая (ширина 1,5 м)     | пог. м            | 3,0        | 124,5            |
| 2. Ткань подкладочная (ширина 0,9 м) | пог. м            | 6,0        | 15,0             |
| 3. Флизелин клеевой (ширина 1,4 м)   | пог. м            | 1,2        | 30,0             |
| 4. Нитки № 40                        | кат.              | 1,0        | 4,8              |
| 5. Пуговицы                          | шт.               | 12,0       | 8,0              |
| 6. Металлогалантерея д/пояса         | шт.               | 6,0        | 2,5              |
| 7. Пряжка                            | шт.               | 1,0        | 5,5              |
| 8. Нашивка «Pretty woman»            | шт.               | 1,0        | 7,2              |

В основу расчёта заработной платы рабочих производственного отдела (швея и закройщик) положена сдельная форма оплаты труда. Расчёт производится на основании фактической выработки и сдельных расценок (р.) (табл. 33).

### 33. Данные по расценкам на пошив и раскрой по видам изделия

| Вид изделия       | Расценка на раскрой одного изделия | Расценка на пошив одного изделия |
|-------------------|------------------------------------|----------------------------------|
| 1. Куртка детская | 180                                | 250                              |
| 2. Плащ женский   | 250                                | 460                              |

Требуется:

- 1) составить смету общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- 2) составить калькуляцию на каждое изделие (при составлении калькуляции общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются пропорционально заработной плате основных производственных рабочих);
- 3) рассчитать цену обоих изделий, исходя из планируемого уровня рентабельности детской куртки в 20%, женского плаща – в 30%;
- 4) составить бухгалтерские проводки для синтетического и аналитического учёта затрат за октябрь.

**Задача 5.1.2.** Предприятие производит газированную воду и имеет две производственные линии: линию выдува, на которой осуществляется выдув пластиковых бутылок из заранее подготовленных заготовок (преформ), и линию розлива газированной воды. Производительность линии выдува (4000 бутылок/ч) превышает производительность линии розлива (1200 бутылок/ч), поэтому руководством принято решение часть выпускаемых бутылок направлять на линию розлива, а часть реализовывать на сторону.

Прямые затраты учитываются по местам их возникновения. На линии выдува – это материальные затраты на преформы и амортизация оборудования. На линии розлива – затраты на сырьё и материалы, амортизация оборудования, затраты на воду и на канализацию.

В связи с технологическими особенностями технологии незавершённое производство на конец отчётного периода отсутствует. Бухгалтерский учёт и уплата налогов осуществляется «по отгрузке».

Для учёта затрат применяются счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Учёт готовой продукции ведётся по фактической полной себестоимости. Объектами калькулирования являются пустые бутылки, выпускаемые на линии выдува, и бутылки с газированной водой, выпускаемые на линии розлива. Для аналитического учёта затрат по каждому объекту калькулирования открыты соответственно счета 20.1 и 20.2.

В связи с тем, что обе производственные линии находятся в одном цехе, обслуживающие их рабочие, а также персонал, занимающийся складскими и погрузочно-разгрузочными работами, включены в штат одного подразделения (цеха). Учётной политикой предприятия предусмотрено заработную плату всего этого персонала вместе с затратами на тепло, электроэнергию и аренду цеха учитывать на счёте 25 «Общепроизводственные расходы».

За анализируемый период произведено 1 525 100 пустых бутылок и 1 381 700 бутылок с водой. Ниже приведён журнал хозяйственных операций предприятия (табл. 34).

### 34. Журнал хозяйственных операций

| Содержание хозяйственной операции   | Дебет | Кредит | Сумма          |
|---|-------|--------|----------------|
| 1. Начислена амортизация оборудования линии выдува  |       |        | 196 172,1<br>3 |
| 2. Израсходовано сырьё на линии розлива   |       |        | 798 619,8<br>8 |
| 3. Израсходована этикетка на линии розлива  |       |        | 138 169,5<br>3 |
| 4. Израсходована преформа на линии выдува   |       |        | 775 207,0<br>1 |
| 5. Начислена амортизация линии розлива  |       |        | 10 592,6       |
| 6. Отнесены на себестоимость затраты по канализации   |       |        | 3845,7         |
| 7. Отнесены на себестоимость затраты на холодную воду   |       |        | 23 788,2       |
| 8. Израсходован углекислый газ на линии розлива   |       |        | 6860,8         |
| 9. Начислена заработная плата основным рабочим  |       |        | 48 000         |
| 10. Удержан налог на доходы физических лиц  |       |        | 279,08         |
| 11. Начислена заработная плата администрации  |       |        | 6200           |
| 12. Удержан налог на доходы физических лиц из зарплаты администрации  |       |        | 590,7          |
| 13. Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Фонд социального страхования по зарплате основных рабочих                                |       |        | 1920           |
| 14. Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Фонд социального страхования по зарплате администрации                                   |       |        | 248            |
| 15. Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования по зарплате основных рабочих     |       |        | 96             |
| 16. Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования по зарплате администрации        |       |        | 12,4           |
| 17. Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования по зарплате основных рабочих |       |        | 1632           |

| Содержание хозяйственной операции  | Дебет | Кредит | Сумма     |
|--|-------|--------|-----------|
| 18. Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования по зарплате администрации |       |        | 210,8     |
| 19. Перечислен ЕСН, зачисляемый в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования                                |       |        | 1842,8    |
| 20. Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Пенсионный фонд по зарплате основных рабочих  |       |        | 3440      |
| 21. Начислена сумма ЕСН, зачисляемая в Пенсионный фонд по зарплате администрации   |       |        | 1736      |
| 22. Перечислен налог на доходы физических лиц  |       |        | 5869,78   |
| 23. Перечислен ЕСН, зачисляемый в Пенсионный фонд  |       |        | 5176      |
| 24. Перечислен ЕСН, зачисляемый в Фонд социального страхования   |       |        | 2168      |
| 25. Перечислен ЕСН, зачисляемый в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования                                    |       |        | 108,4     |
| 26. Снято по счёту с расчётного счёта  |       |        | 190 000   |
| 27. Выдана зарплата основным рабочим   |       |        | 42 240,91 |
| 28. Выдана зарплата администрации  |       |        | 5547,3    |
| 29. Выдано под отчёт Петрову М.М. на командировочные расходы (цель командировки – приобретение пищевых красителей)           |       |        | 12 000    |
| 30. Списаны командировочные расходы Петрова М.М.   |       |        | 11 384,5  |
| 31. Красители отпущены в производство  |       |        | 11 384,5  |
| 32. Возврат подотчётной неиспользованной суммы Петровым М.М.   |       |        | 615,5     |
| 33. Оприходованы ароматизаторы по счёту А-31-10  |       |        | 46 750,4  |
| 34. Выделен НДС  |       |        | 9350,08   |
| 35. Перечислено по счёту А-31-10 за ароматизаторы  |       |        | 56 100,48 |
| 36. Ароматизаторы отправлены в производство  |       |        | 46 750,4  |
| 37. Начислена задолженность за электроэнергию  |       |        | 29 846    |

| Содержание хозяйственной операции  | Дебет | Кредит | Сумма       |
|--|-------|--------|-------------|
| 38. Выделен НДС  |       |        | 5969,2      |
| 39. Оплачена электроэнергия  |       |        | 35 815,2    |
| 40. Оприходованы этикетки  |       |        | 2700,59     |
| 41. Выделен НДС  |       |        | 540,12      |
| 42. Оплачено изготовление этикетки   |       |        | 3240,71     |
| 43. Начислена задолженность за аренду цеха                                 |       |        | 123 154     |
| 44. Выделен НДС  |       |        | 24 630,8    |
| 45. Оплачена аренда цеха   |       |        | 147 784,8   |
| 46. Начислена задолженность за потреблённую воду                           |       |        | 27 633,9    |
| 47. Выделен НДС  |       |        | 5526,78     |
| 48. Оплачена потреблённая вода   |       |        | 33 160,68   |
| 49. Начислена задолженность за аренду офиса                                |       |        | 120 000     |
| 50. Выделен НДС  |       |        | 24 000      |
| 51. Оплачена аренда офиса  |       |        | 144 000     |
| 52. Начислена задолженность за преформы                                    |       |        | 7800,5      |
| 53. Выделен НДС  |       |        | 1560,1      |
| 54. Оплачены преформы  |       |        | 9360,6      |
| 55. Продукция реализована покупателю                                       |       |        | 3 201 107,5 |
| 56. Начислен НДС по проданной продукции                                    |       |        | 533 517,91  |
| 57. Начислена задолженность транспортной организации за доставку продукции |       |        | 4000        |
| 58. Выделен НДС  |       |        | 800         |
| 59. Оплачена транспортировка продукции                                     |       |        | 4800        |
| 60. Списаны коммерческие расходы   |       |        | ?           |
| 61. Общепроизводственные расходы отнесены на линию выдува                  |       |        | ?           |
| 62. Общепроизводственные расходы отнесены на линию розлива                 |       |        | ?           |
| 63. Общехозяйственные расходы отнесены на линию выдува                     |       |        | ?           |
| 64. Общехозяйственные расходы отнесены на линию розлива                    |       |        | ?           |
| 65. Списана себестоимость пустых бутылок                                   |       |        | ?           |
| 66. Списана себестоимость бутылок с водой                                  |       |        | ?           |
| 67. Поступили на расчётный счёт деньги за проданную продукцию              |       |        | 3 201 107,5 |
| 68. Списана себестоимость проданной продукции                              |       |        | ?           |
| 69. Определён финансовый результат: прибыль (убыток) от реализации         |       |        | ?           |

Требуется:

- 1) составить бухгалтерские проводки по каждой хозяйственной операции;
- 2) предложить показатель, наиболее приемлемый в качестве базы распределения косвенных расходов между объектами калькулирования, и обосновать свою точку зрения;
- 3) рассчитать полную себестоимость одной пустой бутылки и бутылки с водой;
- 4) дать рекомендации руководству по ценообразованию на готовую продукцию, исходя из рентабельности производства пустой бутылки – 10%, бутылки с водой – 20%.
- 5) определить переменную себестоимость пустой и заполненной бутылок, условно считая все косвенные расходы постоянными;
- 6) рассчитать точку безубыточности предприятия.

## 5.2. ПОЗАКАЗНЫЙ МЕТОД КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

Данный метод используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия на предприятиях с единичным типом производства (заводы машиностроения, создающие прокатные станы, предприятия военно-промышленного комплекса).

Отличительные особенности единичного производства:

- большое разнообразие выпускаемой продукции;
- применение универсального оборудования и приспособлений;
- большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций.

Сущность метода: все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения.

Объект учёта затрат и объект калькулирования – отдельный производственный заказ.

Этапы распределения косвенных расходов:

- 1) оцениваются косвенные расходы предстоящего периода;
- 2) выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами (станко-часы, машино-дни и т.д.);
- 3) рассчитывается бюджетная ставка распределения путём деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

Если в соответствии с учётной политикой затраты, собранные в течение отчётного периода на счёте 26, не распределяются между производственными заказами и прямо относятся на себестоимость реализованной продукции (Д 90 счёта), то вышеописанным способом распределяются лишь ожидаемые производственные общепроизводственные расходы, т.е. дебетовый оборот счёта 25:

Д 20 К 25.

Если учётной политикой прямого списания общехозяйственных расходов не предусмотрено, то предварительному распределению подлежат и 25, и 26 счёта:

Д 20 К 26.

Если по окончании месяца выясняется, что величина накладных расходов была занижена, а финансовый результат завышен, то на сумму занижения делается проводка:

Д 90 К 25.

На сумму завышения делается сторнировочная запись:

Д 90 К 25.

Отклонение выявленного излишка или недостатка накладных расходов проверяется на существенность:

$$\frac{\text{сумма отклонения}}{\text{фактическая величина накладных расходов}} 100\% .$$

Несущественной признаётся сумма, составляющая менее 5% от итога.

**Задача 5.2.1.** Ожидаемая сумма производственных косвенных расходов на предстоящий период составляет 62 500 р. (дебетовый оборот счёта 25). Ожидаемые непроизводственные косвенные расходы (дебетовый оборот счёта 26) составляют 31 250 р. В качестве базы распределения выбрана зарплата производственных рабочих, которая ожидается в сумме 25 000 р.

Определите:

- 1) бюджетную ставку распределения производственных и непроизводственных накладных расходов;
- 2) себестоимость заказа А, если
  - распределению подлежат производственные и непроизводственные накладные расходы;
  - фактические затраты на оплату труда основных производственных рабочих за изготовление заказа А – 2800 р.;
  - сумма фактически израсходованных материалов на изготовление заказа А – 10 000 р.

**Задача 5.2.2.** В начале отчётного периода предприятие приобрело основных материалов на сумму 10 000 р., вспомогательных материалов – на сумму 2000 р.

По предъявлении требования на отпуск материалов со склада были отпущены в основное производство основные материалы на сумму 11 000 р. (в том числе на заказ № 1 – 6000 р., на заказ № 2 – 5000 р.), вспомогательные материалы – на сумму 700 р.

В связи с выполнением двух заказов начислена заработная плата основным производственным рабочим – 1000 р. (в том числе по заказу № 1 – 600 р., по заказу № 2 – 400 р.), вспомогательным рабочим – 600 р.

Прочие общепроизводственные расходы предприятия (за квартал ожидаются в сумме 2000 р.) – арендная плата, коммунальные платежи. Распределите общепроизводственные расходы пропорционально прямой заработной плате по заказам № 1 и № 2.

Производство закончено производством, сдана на склад, а затем передана заказчику, что оформлено соответствующими накладными.

В соответствии с заключёнными договорами договорная цена выполнения первого заказа – 12 500 р., второго – 9500 р. (включая НДС).

Выявите финансовый результат от продажи. Сделайте записи в финансовом и управленческом учёте.

*Вариант 1.* Фактическая величина общепроизводственных расходов составила 3800 р. Это значит, что в течение квартала были сделаны дополнительные записи.

*Вариант 2.* Фактические общепроизводственные расходы по результатам квартала составили 2800 р. Это значит, что предварительно они были распределены с излишком.

**Задача 5.2.3.** Определить затраты, подлежащие списанию на товарный выпуск за месяц по заказам 01 и 02. Исчислить себестоимость единицы продукции заказов 01 и 02. Выявить отклонения от запланированной себестоимости и их влияние на результат хозяйственной деятельности предприятия. Исходные данные представлены в табл. 35, 36, 37, 38. Расчёт осуществите в табл. 39, 40, 41.

### 35. Незавершённое производство на начало месяца, р.

| Статьи затрат   | Всего     | В том числе по заказам |           |
|---|-----------|------------------------|-----------|
|   |           | 01                     | 02        |
| 1. Сырьё и материалы  | 1 076 408 | 145 804                | 930 604   |
| 2. Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты           | 1 243 030 | 436 720                | 806 310   |
| 3. Основная заработная плата производственных рабочих       | 2 071 500 | 896 400                | 1 175 100 |
| 4. Дополнительная заработная плата производственных рабочих |           |                        |           |
| 5. ЕСН  |           |                        |           |
| 6. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования        |           |                        |           |
| 7. Общепроизводственные расходы                             |           |                        |           |
| 8. Общехозяйственные расходы                                |           |                        |           |
| Итого   |           |                        |           |

### 36. Затраты за отчётный месяц, р.

| Статьи затрат   | Всего     | В том числе по заказам |           |
|---|-----------|------------------------|-----------|
|   |           | 01                     | 02        |
| 1. Сырьё и материалы  | 2 700 557 | 1 000 700              | 1 699 857 |
| 2. Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты           | 3 280 000 | 1 435 000              | 1 845 000 |
| 3. Основная заработная плата производственных рабочих       | 4 746 000 | 1 972 000              | 2 774 000 |
| 4. Дополнительная заработная плата производственных рабочих |           |                        |           |
| 5. ЕСН  |           |                        |           |
| 6. Расходы на освоение новой продукции                      |           |                        |           |
| 7. Износ специнструмента и спецприспособлений               |           |                        |           |
| 8. Потери от брака  |           |                        |           |
| 9. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования        |           |                        |           |
| 10. Общепроизводственные расходы                            |           |                        |           |
| 11. Общехозяйственные расходы                               |           |                        |           |
| Итого   |           |                        |           |

### 37. Калькуляция и расчёт потерь от брака в производстве за месяц, р.

| Статьи затрат  | Всего   | В том числе по заказам |         |
|--|---------|------------------------|---------|
|  |         | 01                     | 02      |
| 1. Сырьё и материалы   | 179 500 | 75 300                 | 104 200 |
| 3. Основная заработная плата производственных рабочих                                      | 205 600 | 86 900                 | 118 700 |
| 4. Дополнительная заработная плата производственных рабочих                                |         |                        |         |
| 5. ЕСН   |         |                        |         |
| 9. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования                                       |         |                        |         |
| 10. Общепроизводственные расходы   |         |                        |         |
| Итого затрат   |         |                        |         |
| Возмещено затрат на брак путём удержаний с виновников и оприходования на склад металлолома | 300 778 | 114 386                | 186 392 |
| Потери от брака  |         |                        |         |

Списаны с производства отходы материалов по цене их возможного использования по заказу 01 на 18 900 р., по заказу 02 на 24 100 р.

Нормативы, применяемые на предприятии при калькуляционных расчётах: дополнительная заработная плата производственных рабочих – 12% к основной зарплате производственных рабочих; отчисления на социальные нужды – 26% к основной и дополнительной зарплате производственных рабочих; расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы соответственно 120, 80 и 50% к основной заработной плате производственных рабочих; сметная ставка расходов по освоению новой продукции на одно изделие заказа 01 – 3500 р.; сметная ставка износа специнструментов и спецприспособлений на одно изделие заказа 01 – 1700 р., заказа 02 – 33 750 р.

В отчётном месяце полностью закончено производство заказа 01, выпущено 500 изделий. По заказу 02 изготовлено 80 изделий, выполнение заказа продолжается.

### 38. Незавершённое производство по заказу 02 на конец месяца, р.

| Статьи затрат   | Сумма   |
|---|---------|
| 1. Сырьё и материалы  | 867 302 |
| 2. Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты           | 690 550 |
| 3. Основная заработная плата производственных рабочих       | 935 000 |
| 4. Дополнительная заработная плата производственных рабочих |         |
| 5. Отчисления на социальные нужды                           |         |
| 6. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования        |         |
| 7. Общепроизводственные расходы                             |         |
| 8. Общехозяйственные расходы                                |         |
| Итого   |         |

*Методические указания:* обобщение данных о затратах по заказам произвести в ведомости учёта основного производства.

### 39. Ведомость учёта основного производства

| Показатели движения затрат   | Статьи затрат, р. |   |  |  |     |                     |                        |                 |      |                              |                           |   |       |
|--|-------------------|---|--|--|-----|---------------------|------------------------|-----------------|------|------------------------------|---------------------------|---|-------|
|  | Сырьё и материалы | Комплекующие изделия и покупные полуфабрикаты | Основная зарплата производственных рабочих | Дополнительная зарплата производственных рабочих | ЕСН | Расходы по освоению | Износ специнструментов | Потери от брака | РСЭО | Общепроизводственные расходы | Общехозяйственные расходы | Возмещено на брак путём держаний и оприходования на склад металлолома | Итого |
| 1. Остаток на начало месяца – всего в том числе<br>1 а заказ 01<br>1 б заказ 02                  |                   |   |  |  |     |                     |                        |                 |      |                              |                           |   |       |
| 2. Затраты за отчётный месяц – всего в том числе<br>2 а заказ 01<br>2 б заказ 02                 |                   |   |  |  |     |                     |                        |                 |      |                              |                           |   |       |
| 3. Итого затрат с остатком – всего в том числе<br>3 а заказ 01<br>3 б заказ 02<br>списано затрат |                   |   |  |  |     |                     |                        |                 |      |                              |                           |   |       |
| 4. Себестоимость брака – всего в том числе<br>4 а заказ 01<br>4 б заказ 02                       |                   |   |  |  |     |                     |                        |                 |      |                              |                           |   |       |
| 5. Стоимость возвратных отходов – всего в том числе<br>5 а заказ 01<br>5 б заказ 02              |                   |   |  |  |     |                     |                        |                 |      |                              |                           |   |       |
| 6. Себестоимость товарного выпуска – всего в том числе<br>6 а заказ 01<br>6 б заказ 02           |                   |   |  |  |     |                     |                        |                 |      |                              |                           |   |       |
| 7. Остаток на конец месяца – всего в том числе<br>7 а заказ 01<br>7 б заказ 02                   |                   |   |  |  |     |                     |                        |                 |      |                              |                           |   |       |

Себестоимость товарного выпуска продукции за отчётный месяц (строка 6) определяется как разность между затратами (строка 3) и их списанием на брак (строка 4), отходы (строка 5) и незавершённое производство (строка 7). Остаток затрат по заказу 02 на конец месяца исчислен по данным инвентаризации и установленным нормам.

**40. Калькуляция производственной себестоимости  
одного изделия заказов 01 и 02, р.**

| Статья затрат   | Заказ 01. Выпуск 500 изделий |             |            | Заказ 02. Выпуск 80 изделий |             |            |
|---|------------------------------|-------------|------------|-----------------------------|-------------|------------|
|   | Себестоимость по плану       | фактическая | Отклонение | Себестоимость по плану      | фактическая | Отклонение |
| 1. Сырьё и материалы  | 2710                         |             |            | 22 400                      |             |            |
| 2. Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты           | 4015                         |             |            | 26 600                      |             |            |
| 3. Основная заработная плата производственных рабочих       | 5500                         |             |            | 37 500                      |             |            |
| 4. Дополнительная заработная плата производственных рабочих | 660                          |             |            | 4500                        |             |            |
| 5. ЕСН  |                              |             |            |                             |             |            |
| 6. Расходы на освоение новой продукции                      | 3500                         |             |            | –                           |             |            |
| 7. Износ специнструмента и спецприспособлений               | 1700                         |             |            | 33 750                      |             |            |
| 8. Потери от брака  | –                            |             |            | –                           |             |            |
| 9. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования        | 6600                         |             |            | 45 000                      |             |            |
| 10. Общепроизводственные расходы                            | 4400                         |             |            | 30 000                      |             |            |
| 11. Общехозяйственные расходы                               | 2750                         |             |            | 18 750                      |             |            |
| Итого   |                              |             |            |                             |             |            |

**41. Расчёт влияния отклонений на результаты хозяйственной деятельности**

| Заказы | Выпуск продукции, шт. | Отклонение, р. |                |
|--------|-----------------------|----------------|----------------|
|        |                       | на единицу     | на весь выпуск |
| 01     | 500                   |                |                |
| 02     | 80                    |                |                |
| Итого  | –                     |                |                |

### 5.3. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ МЕТОДОМ ДИРЕКТ-КОСТ

В практике российского бухгалтерского учёта система директ-костинг широкого распространения пока не получила, хотя нормативными документами, регулирующими ведение бухгалтерского учёта, предусматривается возможность использования данной системы. Впервые возможность применения системы директ-костинг была закреплена приказом Минфина РФ № 31 от 27 марта 1996 г. «О типовых формах квартальной отчётности организации и указаниях по их заполнению». В соответствии с этим приказом всем организациям и предприятиям независимо от вида их деятельности и формы собственности с 1 января 1996 г. разрешалось производить списание общехозяйственных расходов непосредственно на себестоимость реализованной продукции и отражать по строке 040 «Управленческие расходы» в форме № 2 «Отчёт о прибылях и убытках».

Такой порядок позволяет организациям сформировать неполную производственную себестоимость и представляет собой очередной шаг в реформировании российского бухгалтерского учёта. В случае использования этой системы формирования себестоимости предприятие обязано сформулировать её в своей учётной политике. Использование сокращённой себестоимости предусмотрено также в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации» и в методических рекомендациях «О порядке формирования показателей бухгалтерской отчётности организации», утверждённых приказом Минфина РФ № 60-н от 28 июня 2000 г. В методических рекомендациях указано, что в соответствии с учётной политикой предприятия общехозяйственные расходы могут включаться в себестоимость реализованной продукции полностью в отчётном периоде без подразделения по видам продукции, работ, услуг. С 1 января 2000 г. введена новая форма № 2 в бухгалтерской отчётности. В этой форме введён дополнительный показатель «валовая прибыль», которая определяется как разница между выручкой от продажи товаров, работ, услуг и себестоимостью продукции. Показатель валовой прибыли равнозначен показателю маржинальной прибыли. В методических рекомендациях указывается, что статья «валовая прибыль» является расчётным показателем, играющим важную роль при оценке финансового состояния организации, для нужд управления затратами и ценообразования.

Применение системы директ-костинг помогает бухгалтеру-аналитику решить ряд управленческих задач.

1. Упрощение бухгалтерского учёта и снижение его трудоёмкости.
2. Система директ-костинг позволяет проводить эффективную политику ценообразования, когда появляется возможность снижения цены до так называемой «нижней границы». Нижняя граница цены представляет собой неполную производственную себестоимость.
3. Система директ-костинг позволяет упростить нормирование, планирование, контроль за затратами, так как сокращение числа статей затрат делает себестоимость более обзримой.
4. Система директ-костинг позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов и тем самым снизить себестоимость готовой продукции, материальных запасов и размер налога на имущество.

В рамках системы директ-костинг схема построения отчёта о доходах содержит два финансовых показателя: *маржинальный доход* и *прибыль*.

*Маржинальный доход* – это разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель *операционной прибыли*.

**Задача 5.3.1.** Предприятие ООО «Волна», применяющее калькулирование себестоимости методом директ-кост, производит два вида продукции А и Б. Прямые затраты на производство продукции А составляют 100 р., в том числе прямая заработная плата – 50 р. Прямые затраты на производство продукции Б – 200 р., из них прямая заработная плата – 100 р.

За отчётный период дебетовый оборот по счёту 25 «Общепроизводственные расходы» составил 90 р., по счёту 26 «Общехозяйственные расходы» – 120 р.

Общепроизводственные расходы состоят только из переменной части. Выручка от продаж составляет 400 р. Общепроизводственные расходы распределяются пропорционально заработной плате.

Определите себестоимость единицы готовой продукции, себестоимость незавершённого производства и маржинальный доход предприятия, если:

- а) половина всех произведённых за отчётный период затрат материализовалась в готовой продукции, а вторая часть осталась в виде незавершённого производства, причём за отчётный период произведено 10 единиц готовой продукции А и 15 единиц изделия Б;
- б) вся произведённая продукция реализована.

**Задача 5.3.2.** Компания ООО «Мебельком» использует систему калькуляции директ-кост. Запасов готовой продукции на 1 мая у компании не было. Производство и реализация за два месяца следующие (табл. 42).

**42. Данные о производстве и реализации продукции  
ООО «Мебельком» за май–июнь**

| Показатели       | Май | Июнь |
|------------------|-----|------|
| Произведено, ед. | 140 | 140  |
| Реализовано, ед. | 130 | 140  |

Полагая удельные переменные затраты и постоянные затраты за период в мае и июне одинаковыми, определите, будут ли различаться показатели прибыли за эти два месяца и почему? Изменится ли ответ, если предположить, что компания использует систему калькуляции по полным затратам.

**Задача 5.3.3.** Компания ООО «Добрый дом» занимается изготовлением и сборкой стандартных деревянных домов. В течение апреля 200X г. было начато производство восьми единиц продукции (начальных запасов готовой продукции, начальных запасов незавершённого производства не было). Известны данные о затратах, осуществлённых компанией за месяц (табл. 43).

**43. Данные о затратах ООО «Добрый дом» за апрель 200X г.**

| Показатели   | Затраты   |
|--|---|
| Прямые материалы   | 510 000 р.  |
| Прямые трудозатраты по сборке  | 300 ч по 80 р./ч  |
| Переменные общепроизводственные расходы  | 30 р./ч прямого труда   |
| Постоянные общепроизводственные расходы (включая постоянные затраты на упаковку готовых изделий) | 420 000 р. (при нормальной производительности 10 ед. в месяц) |
| Удельные переменные затраты материалов на упаковку и подготовку к доставке                       | 2800 р.   |
| Трудозатраты на упаковку   | 3 ч по 50 р.  |
| Реклама  | 48 000 р.   |
| Прочие постоянные коммерческие и административные расходы  | 400 000 р.  |

За месяц было реализовано 5 единиц продукции. На конец месяца в составе имущества компании оставался один полностью готовый к реализации дом, два других изделия остались незавершёнными, при этом степень их готовности по материалам составила 80%, а по добавленным затратам – 70%.

Требуется:

- 1) рассчитать производственную себестоимость единицы продукции, используя метод калькулирования по полным затратам;
- 2) рассчитать производственную себестоимость единицы продукции, используя метод калькулирования «директ-кост»;
- 3) рассчитать стоимость запасов готовой продукции и незавершённого производства на конец апреля, используя метод калькулирования по полным затратам;
- 4) рассчитать стоимость запасов готовой продукции и незавершённого производства на конец апреля, используя метод калькулирования «директ-кост»;
- 5) вычислить финансовый результат апреля, используя метод калькулирования по полным затратам;
- 6) вычислить финансовый результат апреля, используя метод калькулирования «директ-кост».

**Задача 5.3.4.** На предприятии моющих средств, изготавливающим мыло и стиральный порошок двух категорий (обычное и экстра), решили определить предельно минимальные цены продаж.

Исходные данные для расчёта в табл. 44.

#### 44. Данные для расчёта минимальных цен продаж по видам продукции

| Показатели                | Ед. изм. | Мыло |      | Порошок |      |
|---------------------------|----------|------|------|---------|------|
|                           |          |      |      |         |      |
| Объём производства        | шт.      | 2000 | 1600 | 3000    | 2000 |
| Объём продаж              | шт.      | 1600 | 1600 | 2600    | 1500 |
| Зарплата по изготовлению  | р./шт.   | 2,5  | 2,5  | 0,75    | 0,75 |
| Материалы                 | р./шт.   | 1,4  | 1,6  | 0,85    | 1,0  |
| Другие переменные расходы | р./шт.   | 1,1  | 1,4  | 0,6     | 0,85 |
| Постоянные расходы        | р.       | 1200 | 640  | 3600    | 3600 |

Расходы на рекламу и цены реализации представлены в табл. 45.

#### 45. Данные по расходам на рекламу и ценам продаж по видам продукции

| Вид продукции | Расходы на рекламу, р. | Цена продаж, р. |
|---------------|------------------------|-----------------|
| Мыло:         |                        |                 |
| обычное       | 4000                   | 8               |
| экстра        | 8000                   | 12              |
| Порошок:      |                        |                 |
| обычный       | 5200                   | 6               |
| экстра        | 3000                   | 9               |

Постоянные расходы цеха по изготовлению мыла составили 500 ден. ед., цеха по производству порошка – 1200 ден. ед. Постоянная часть расходов по управлению предприятием – 2000 ден. ед.

1. Определите нижнюю границу цены продажи каждого продукта в системе директ-коста.
2. Рассчитайте результат производственно-сбытовой деятельности за данный период.

#### 5.4. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ МЕТОДОМ СТАНДАРТ-КОСТ

Название «standard costs» подразумевает себестоимость, установленную заранее. В СССР в 1930-е гг. на основе системы стандарт-кост был разработан нормативный метод.

Сущность системы стандарт-кост – осуществлять учёт себестоимости продукции по стандартным нормам. Отклонения между фактическими и стандартными затратами накапливаются в течение отчётного периода, а затем полностью списываются на прибыль или убытки.

«Стандарт» означает количество необходимых для производства единицы продукции материальных и трудовых затрат, «кост» означает денежное выражение произведённых материальных и трудовых затрат на единицу продукции.

В основе системы стандарт-кост лежит чёткое, твёрдое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, зарплаты и всех других расходов, связанных с производством продукции. Причём установленные нормы нельзя перевыполнить. Выполнение их даже на 80% означает успешную работу. Превышение нормы означает, что она была установлена ошибочно.

Расчёт стандартной себестоимости имеет определённый алгоритм. Все операции, связанные с изготовлением изделия, нумеруются. Определяется перечень сделанных и повременных работ, приходящихся на данное изделие. Расходы на повременные работы определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную часовую ставку. Стандартная стоимость материалов рассчитывается как произведение стандартной цены на стандартный расход. В качестве стандартных цен часто используются рыночные цены. Отдельно определяются ставки распределения косвенных расходов. Наиболее распространённой базой являются затраты на основную заработную плату производственных рабочих.

В системе стандарт-кост текущий учёт изменений не ведётся, при нормативном методе – ведётся в разрезе причин и инициаторов. Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты в обеих системах.

Учёт по системе стандарт-кост не регламентирован, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учётных регистров. Нормативный метод регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы.

Достоинствами системы являются:

- 1) обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство;
- 2) установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции;
- 3) составление отчёта о доходах и расходах с выделением отклонений от норм и анализом причин их возникновения;
- 4) при правильной её постановке не требуется большой бухгалтерский штат, поскольку учитываются только отклонения от стандартов;
- 5) чем стабильнее работает предприятие, тем более стандартизированы производственные процессы, тем менее трудоёмкими становятся учёт и калькулирование.

Законы рынка диктуют необходимость разрабатывать нормы (стандарты) таким образом, чтобы стандартная калькуляция продукции была значительно ниже возможной рыночной цены, обеспечивая необходимый уровень рентабельности. Если в условиях централизованной экономики к цене приходили от затрат, то в рыночных условиях к нормативным (стандартным) затратам необходимо идти от рыночной цены.

**Задача 5.4.1.** Для изготовления продукта весом 9 кг используется смесь, состоящая из трёх компонентов, расходуемая в следующих количествах:

5 кг сырья А по 10 р. за 1 кг;

3 кг сырья Б по 5 р. за 1 кг;

2 кг сырья В по 2 р. за 1 кг.

Потери сырья в ходе технологического процесса составляют 10%.

Фактический объём производства продукции составил 94 500 кг при затратах:

52 000 кг сырья А по 7,2 р. за 1 кг;

27 000 кг сырья Б по 5,1 р. за 1 кг;

21 000 кг сырья В по 2,3 р. за 1 кг.

Определите отклонения по материальным затратам, по трудовым затратам, по переменным накладным расходам, по постоянным накладным расходам.

**Задача 5.4.2.** Нормативы затрат на изготовление продукции:

материалы: 3 кг по 16 р. за 1 кг;

оплата труда: 2 ч по 18 р. за 1 ч;

переменные накладные расходы: 2 ч по 13 р. за 1 ч.

По плану предусматривалось произвести за отчётный период 1000 ед., фактический выпуск составил 1200 ед.

Фактические расходы составили:

материалы: 3600 кг по 15,5 р. за 1 кг;

прямые затраты на оплату труда: 2400 ч по 13 р. за 1 ч;

переменные накладные расходы: 2400 ч по 13 р. за 1 ч.

Рассчитайте отклонения от нормативов затрат за отчётный период.

**Задача 5.4.3.** Имеются следующие данные (табл. 46).

Таблица 46

| Показатели                             | План      | Факт    |
|--|-----------|---------|
| Объём продаж, ед.                      | 6000      | 5000    |
| Цена реализации, р.                    | 100       | 110     |
| Выручка, р.                            | 600 000   | 550 000 |
| Израсходовано материалов на выпуск, кг | 30 000'   | 28 000  |
| Цена на 1 кг материалов, р.            | 4,0       | 4,2     |
| Затраты рабочего времени, ч            | 48 000''  | 46 000  |
| Стоимость часа работы, р.              | 3,0       | 3,1     |
| Переменные накладные расходы, р.       | 96 000''' | 90 000  |
| Постоянные накладные расходы, р.       | 110 000   | 100 000 |
| Итого затрат, р.                       | 470 000   | 450 000 |

'6000 ед. · 5 кг за ед.

''6000 ед. · 8 ч за ед.

'''48 000 ч · 2 р. переменных расходов за ч.

Определите отклонения по материальным затратам, по трудовым затратам, по переменным накладным расходам, по постоянным накладным расходам.

**Задача 5.4.4.** Произвести распределение затрат по нормам, изменений норм и отклонений от норм между товарным выпуском и незавершённым производством.

Объяснить условия применения разных способов распределения изменений норм и отклонений от норм по объектам затрат.

На предприятии учёт затрат на производство ведётся по группам изделий. Изменения норм и отклонения от норм ввиду значительных месячных колебаний в объёме производства распределяются между товарным выпуском и остатком незавершённого производства на конец месяца.

С целью сокращения объёма вычислений расчёт осуществить только по статье «Заработная плата производственных рабочих» в ведомости учёта затрат (табл. 47).

### 47. Ведомость учёта затрат на производство

Группа изделий \_\_\_\_\_ год \_\_\_\_\_

| Статья затрат                             | Остаток на начало месяца |                    |                        | Перерасчёт НЗП на начало месяца |                    | Затраты за отчётный месяц |                        | Итого затрат с остатком |                    |                        |
|---|--------------------------|--------------------|------------------------|---------------------------------|--------------------|---------------------------|------------------------|-------------------------|--------------------|------------------------|
|   | по норме                 | по изменениям норм | по отклонениям от норм | по норме                        | по изменениям норм | по норме                  | по отклонениям от норм | по норме                | по изменениям норм | по отклонениям от норм |
| А   | 1                        | 2                  | 3                      | 4                               | 5                  | 6                         | 7                      | 8 гр. (1 + 4 + 6)       | 9 гр. (2 + 5)      | 10 гр. (3 + 7)         |
| Заработная плата производственных рабочих | 540 000                  | 34 590             | +22 000                | 15 000                          | +15 000            | 1 260 000                 | +63 500                |                         |                    |                        |

Продолжение таблицы 47

| Списание по нормам |                  | Индексы            |                     |                       | Себестоимость товарного выпуска |               |                       | Остаток на конец месяца |                |                |
|--------------------|------------------|--------------------|---------------------|-----------------------|---------------------------------|---------------|-----------------------|-------------------------|----------------|----------------|
| на брак            | на недостачу НЗП | по изменениям      | по отклонениям      | по изменениям         | по отклонениям                  | по изменениям | по отклонениям        | по изменениям           | по отклонениям | по отклонениям |
| м                  | ям               | м                  | ям                  | м                     | ям                              | м             | ям                    | м                       | ям             | ям             |
| 11                 | 12               | 13 (9/8 – 11 – 12) | 14 (10/8 – 11 – 12) | 15 (8 – 11 – 12 – 18) | 16 (15 · 13)                    | 17 (15 · 14)  | 18 (8 – 11 – 12 – 15) | 19 (18 · 13)            | 20 (18 · 14)   |                |
| 4500               |                  |                    |                     |                       |                                 |               | 552 000               |                         |                |                |

**Задача 5.4.5.** На основании исходных данных необходимо:

- 1) определить фактическую себестоимость изделий БВМ, БНМ, БРМ, объединённых в одну учётную группу Б;
- 2) объяснить условия, в которых целесообразно применять этот вариант калькуляционных расчётов;
- 3) привести схему записей операций на синтетических счетах;
- 4) исходные данные (табл. 48, 49, 50).

### 48. Незавершённое производство по группе Б на начало отчётного месяца, р.

| Статья затрат  | По нормам отчётного месяца | Изменение норм |
|--|----------------------------|----------------|
| 1. Сырьё и материалы                                 | 290 000                    | +7256          |
| 2. Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты    | 360 000                    | +13 052        |
| 3. Заработная плата производственных рабочих         | 550 000                    | +51 150        |
| 4. ЕСН   | 220 000                    | +20 460        |
| 5. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 495 000                    | –              |
| 6. Общепроизводственные расходы                      | 385 000                    | –              |
| 7. Общехозяйственные расходы                         | 225 000                    | –              |
| <b>Итого:</b>  | <b>2 525 000</b>           | <b>+91 918</b> |

**49. Нормативная себестоимость единицы изделий группы Б  
по нормам на отчётный период, р.**

| Статья затрат  | Изделия        |                |                |
|--|----------------|----------------|----------------|
|  | БМВ            | БНМ            | БРМ            |
| 1. Сырьё и материалы                                 | 5600           | 7800           | 10 200         |
| 2. Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты    | 27 400         | 30 200         | 33 800         |
| 3. Заработная плата производственных рабочих         | 30 500         | 40 000         | 45 000         |
| 4. ЕСН   | 12 200         | 16 000         | 18 000         |
| 5. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 27 450         | 36 000         | 40 500         |
| 6. Общепроизводственные расходы                      | 21 350         | 28 000         | 31 500         |
| 7. Общехозяйственные расходы                         | 15 250         | 20 000         | 2 500          |
| <b>Итого:</b>  | <b>139 750</b> | <b>178 000</b> | <b>201 500</b> |

**50. Затраты на производство изделий группы Б за отчётный период**

| Статья затрат  | Всего затрат      |                    | В том числе списано по нормам |                  |
|--|-------------------|--------------------|-------------------------------|------------------|
|  | по норме          | отклонение от норм | на брак                       | на недостачу НЗП |
| 1. Сырьё и материалы                                 | 720 000           | +36 280            | 14 000                        | 18 500           |
| 2. Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты    | 2 640 000         | +65 260            | 18 000                        | 21 000           |
| 3. Заработная плата производственных рабочих         | 3 465 000         | +27 280            | 32 000                        | 35 000           |
| 4. ЕСН   | 1 386 000         | +10 912            | 12 800                        | 14 000           |
| 5. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 3 118 500         | +46 035            | 28 800                        | 31 500           |
| 6. Общепроизводственные расходы                      | 2 425 500         | -7161              | 22 400                        | 24 500           |
| 7. Общехозяйственные расходы                         | 1 732 500         | +51 150            | 16 000                        | 17 500           |
| <b>Итого:</b>  | <b>15 487 500</b> | <b>+229 756</b>    | <b>144 000</b>                | <b>162 000</b>   |

Выпуск изделий по группе Б за месяц составил: БМВ – 10 шт., БНМ – 27 шт., БРМ – 45 шт.

На предприятии учёт затрат ведётся по отдельным группам, объединяющим изделия по конструктивно-технологической однородности.

Учёт изменений норм и отклонений от норм осуществляется по группе в целом с последующим распределением их по отдельным видам изделий пропорционально нормативным затратам.

Фактическая себестоимость единицы изделия определяется путём корректировки нормативных затрат на величину изменений норм и отклонений от норм, установленную путём умножения норматива на индексы отклонений (изменений) по соответствующей статье калькуляции.

Все выявленные изменения норм и отклонения от норм полностью списываются на товарный выпуск.

Последующие расчёты привести в ниже прилагаемых формах (табл. 51, 52, 53).

**51. Нормативная себестоимость выпущенных из производства  
изделий группы Б за отчётный месяц, р.**

| Статьи затрат                                     | БМВ-<br>выпуск,<br>10 шт. | БНМ-<br>выпуск,<br>27 шт. | БРМ-<br>выпуск,<br>45 шт. | Итого |
|---|---------------------------|---------------------------|---------------------------|-------|
| 1. Сырьё и материалы                              |                           |                           |                           |       |
| 2. Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты |                           |                           |                           |       |
| 3. Заработная плата производственных рабочих      |                           |                           |                           |       |
| 4. ЕСН  |                           |                           |                           |       |
| 5. Расходы по содержанию и                        |                           |                           |                           |       |



### 53. Расчёт фактической себестоимости единицы изделий группы Б

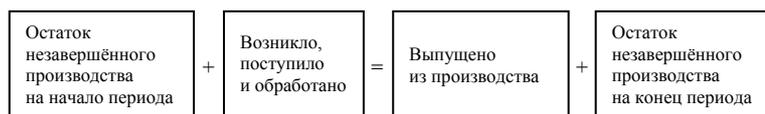
| Статьи затрат  | Индексы        |            | Себестоимость изделий |               |             |             |               |             |             |               |             |  |
|--|----------------|------------|-----------------------|---------------|-------------|-------------|---------------|-------------|-------------|---------------|-------------|--|
|  | изменений норм | отклонений | БВМ                   |               |             | БНМ         |               |             | БРМ         |               |             |  |
|  |                |            | нормативная           | корректировка | фактическая | нормативная | корректировка | фактическая | нормативная | корректировка | фактическая |  |
| 1. Сырьё и материалы                                 |                |            |                       |               |             |             |               |             |             |               |             |  |
| 2. Комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты    |                |            |                       |               |             |             |               |             |             |               |             |  |
| 3. Заработная плата производственных рабочих         |                |            |                       |               |             |             |               |             |             |               |             |  |
| 4. ЕСН   |                |            |                       |               |             |             |               |             |             |               |             |  |
| 5. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования |                |            |                       |               |             |             |               |             |             |               |             |  |
| 6. Общепроизводственные расходы                      |                |            |                       |               |             |             |               |             |             |               |             |  |
| 7. Общехозяйственные расходы                         |                |            |                       |               |             |             |               |             |             |               |             |  |

### 5.5. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПОПРОЦЕССНЫМ МЕТОДОМ

Применяется в тех отраслях промышленности, где изделия последовательно проходят через все этапы процесса производства. При этом происходит передвижение продукта от одной операции к другой по мере обработки. Последнее подразделение заканчивает производство и сдаёт продукцию на склад.

Схема попроцессной калькуляции.

1. Подсчёт потока физических единиц:



2. Подсчёт выпуска в условных единицах.

Условная единица представляет собой набор затрат, необходимых для производства одной законченной физической единицы. Она включает затраты основных материалов, зарплату, общепроизводственные расходы.

3. Суммирование всех учтённых затрат по Д счёта 20.

4. Подсчёт себестоимости единицы продукции.

5. Распределение затрат между готовыми полуфабрикатами и незавершённым производством на конец периода.

**Задача 5.5.1.** Известны следующие данные. На фабрике, производящей пластмассовые игрушки, имеются два передела: формовка (цех А) и обработка (цех Б). Основные материалы включаются в производство в начале процесса в цехе А, дополнительные материалы включаются в производство в начале процесса в цехе А, дополнительные материалы требуются для окончания процесса в цехе Б. Добавленные затраты (зарплата + общепроизводственные расходы) имеют место в обоих цехах.

Законченные полуфабрикаты передаются из цеха А в цех Б. По окончании обработки в цехе Б игрушки сдаются на склад.

Данные по цеху А за март месяц:

незавершённое производство:

- начальный остаток 10 000 ед.;
- основные материалы 4000 р.;
- добавленные затраты 1110 р.

Выпущено в течение марта 48 000 ед. Начата обработка за март 40 000 ед. Незавершённое производство на конец марта – 2000 ед. Отпущено основных материалов за март – 22 000 р. Добавленные затраты за март – 18 000 р., в том числе прямая зарплата – 6000 р., общепроизводственные расходы – 12 000 р.

Подсчитайте себестоимость полуфабрикатов и незавершённого производства, произведённых в цехе А.

**Задача 5.5.2.** Производственная компания использует систему попроцессной калькуляции себестоимости. К процессу А за сентябрь 200X г. относятся следующие данные (табл. 54).

#### 54. Данные по процессу А за сентябрь 200X г.

| Показатели  | Объём производства                  |
|---|-------------------------------------|
| Незавершённое производство на начало периода, в том числе | 1000 ед. (степень готовности 40%)   |
| стоимость основных материалов                             | 17 400 р.                           |
| добавленных затрат  | 10 000 р.                           |
| Готовая продукция   | 8200 ед.                            |
| Производственные затраты:                                 |                                     |
| общая стоимость материалов                                | 162 600 р.                          |
| стоимость обработки                                       | 173 920 р.                          |
| Незавершённое производство на конец периода               | 800 ед. (степень завершенности 20%) |

В процессе нет потерь, а вся продукция передаётся в следующий передел. Все материалы вносятся равномерно в начале процесса, а стоимость обработки прибавляется равномерно в течение процесса.

Удельные нормативные затраты, использованные при подготовке бюджетов на сентябрь 200X г., следующие:

основные материалы – 20 р.

стоимость обработки – 23 р.

Необходимо:

- 1) подготовить отчёт о производстве и определить себестоимость единиц продукции за месяц;
- 2) подготовить отчёт об использовании бюджета производства за сентябрь 200X г. и указать суммарные отклонения для производственных затрат.

**Задача 5.5.3.** Фирма производит десертные вина. На 1 июля незавершённое производство составило 12 750 ед. (1 ед. = 1 л). Всё исходное сырьё (виноград различных сортов) было отпущено в производство, завершенность по добавленным затратам достигла 30%. Материальные затраты в незавершённом производстве составили 13 821 р., добавленные затраты – 10 605 р.

В июле в производство было отпущено винограда в следующих количествах.

«Изабелла» – 70 500 кг по цене 0,89 р./кг;

«Лидия» – 67 800 кг по цене 1,26 р./кг;

«Дамские пальчики» – 45 600 кг по цене 1,45 р./кг.

Прямые трудовые затраты составили 59 280 р. за месяц, общепроизводственные расходы списывались по норме 160% от прямых трудовых затрат. На 1 августа в незавершённом производстве оставалось 10 200 л незаконченной продукции. Всё сырьё было отпущено в производство, завершенность по добавленным затратам составила 50%.

Требуется:

- 1) используя метод ФИФО, рассчитать себестоимость 1 л вина, оценить по фактической себестоимости всю готовую продукцию и остаток незавершённого производства на 1 августа;
- 2) составить схему учётных записей на бухгалтерских счетах.

Ожидается, что в следующем году объём производства останется без изменений, однако в связи с инфляцией затраты возрастут на 10%. Постоянные и переменные общепроизводственные расходы распределяются в пропорции  $\frac{1}{2}$ . Выход продукции составит 80% объёма переработанного сырья. Руководство предприятия рассчитывает на рентабельность производства 25%.

Необходимо:

- 1) определить, какие факторы нужно рассмотреть при установлении цены на десертное вино в будущем году;
- 2) дать аргументированные рекомендации руководству предприятия по возможному диапазону цены в будущем году; определить, какая цена обеспечит безубыточность производства.

#### 5.6. ПОПЕРЕДЕЛЬНЫЙ МЕТОД КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Попередельный метод калькулирования себестоимости применяется на предприятиях металлургической, нефтеперерабатывающей, химической, хлопчатобумажной, текстильной и других промышленности, т.е. там, где в производстве повторяется однородная масса исходного сырья, материала, продукцию изготавливают в условиях непрерывного, краткого технологического процесса или ряда последовательных производств, каждый из которых составляет отдельные

самостоятельные переделы. *Передел* – это совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или же получением законченного готового продукта.

Передельная (делительная) калькуляция основывается на делении затрат на производство за определённый период по предприятию в целом либо в разрезе технологических стадий, процессов, переделов на количество продукции или полуфабрикатов данного периода.

Объектом учёта затрат в производствах, применяющих попередельный метод калькулирования себестоимости, является каждый самостоятельный передел. Перечень переделов определяют на основе технологического процесса и исходя из планирования, учёта, калькулирования, оценки незавершённого производства (табл. 55).

### 55. Варианты передельного калькулирования

| Число разновидностей продукции, $n$ | Число технологических этапов изготовления | Вид калькуляции                 |
|-------------------------------------|---|---------------------------------|
| $n = 1$                             | $k = 1$                                   | Простая однопередельная         |
| $n = 1$                             | $k > 1$                                   | Простая многопередельная        |
| $n > 1$                             | $k = 1$                                   | Коэффициентная однопередельная  |
| $n > 1$                             | $k > 1$                                   | Коэффициентная многопередельная |

**Задача 5.6.1.** Предприятие, имеющее четыре стадии производства, выпускает один вид продукции, проходящей последовательно через все четыре цеха.

За отчётный период изготовлено 260 000 ед. конечного продукта. Из них продано только 200 000 ед.

В запасах промежуточных продуктов были изменения: 30 000 ед. промежуточного продукта, изготовленных на первой ступени производ-ства, остаются на складе промежуточных продуктов № 1 (склад между первой и второй ступенями производства). А 50 000 ед., изготовленных на второй производственной ступени, находятся на складе промежуточных продуктов № 2. 10 000 ед. промежуточного продукта, использованного на четвёртой производственной ступени, в течение этого периода были взяты со склада промежуточной продукции № 3.

Запасы промежуточной продукции на складе № 3 были сделаны в предыдущем периоде. Себестоимость единицы продукции была в то время 2,9 ден. ед.

На отдельных ступенях производства в течение отчётного периода имели место следующие первичные затраты (табл. 56).

### 56. Данные по стадиям производства

| Стадии производства | Первичные затраты, ден. ед. |
|---------------------|-----------------------------|
| 1                   | 165 000                     |
| 2                   | 90 000                      |
| 3                   | 550 000                     |
| 4                   | 521 000                     |

Затраты по сбыту составили 40 000 ден. ед. Определите:

- 1) затраты на единицу готовой продукции, отправляемой на склад сбыта;
- 2) затраты на единицу реализованной готовой продукции при полуфабрикатном методе сводного учёта.

**Задача 5.6.2.** По предприятию, охватывающему три передела, имеется следующая информация (табл. 57).

### 57. Данные по переделам

| Показатели                                   | Передел | Передел | Передел |
|--|---------|---------|---------|
|  | I       | II      | III     |
| Количество произведённых полуфабрикатов, шт. | 12 000  | 11 000  | 10 000  |
| Добавленные затраты каждого передела, р.     | 200 000 | 300 000 | 500 000 |

Затраты на сырьё и материалы в расчёте на единицу продукции – 50 р. Административно-управленческие расходы отчётного периода – 200 000 р. В течение отчётного периода реализовано 8000 ед. продукции. Местом потребления сырья и материалов является I передел.

Определите себестоимость всей произведённой продукции и по каждой стадии производства, а также себестоимость реализованной продукции.

**Задача 5.6.3.** Компания занимается производством деревянных кухонных досок. Производственный процесс организован в два передела – изготовление деревянных заготовок и их художественное оформление. Имеются данные за май 200X г. (табл. 58).

#### 58. Данные по стадиям производства кухонных досок

| Показатели                                | Цех заготовок | Художественный цех |
|---|---------------|--------------------|
| Производственные затраты, тыс. р.         | 100           | 106                |
| Начальный запас полуфабрикатов, шт.       | 0             | 400                |
| Начато и закончено обработкой за май, шт. | 5000          | 4800               |

За май реализовано 5100 изделий. Управленческие и коммерческие расходы (затраты периода) за май составили 180 000 р.

Необходимо: рассчитать себестоимость единицы реализованной продукции за май и величину незавершённого производства (в стоимостном выражении) на 31 мая. Известно, что компания использует для оценки запасов метод ФИФО.

## 6. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

Бюджетирование в общем виде можно представить как информационную систему внутрифирменного, корпоративного управления с помощью определённых финансовых инструментов, называемых бюджетами.

Система бюджетирования предприятия включает в себя: структуру бюджетов, процедуры формирования бюджетов, распределение ответственности за формирование и исполнение бюджетов, процедуры согласования, утверждения и контроля исполнения бюджетов.

*Бюджет* – это финансовый план, охватывающий все стороны деятельности фирмы, позволяющий сопоставлять все понесённые затраты и полученные результаты на предстоящий период времени в целом и по отдельным периодам.

Таким образом, *бюджетирование* – это, с одной стороны, процесс составления финансовых планов и смет и последующий контроль за их исполнением, а с другой – управленческая технология составления, анализа, корректировки, контроля и оценки исполнения финансовых планов, предназначенная для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений.

Существуют следующие этапы разработки бюджетов:

- сообщение основных направлений развития предприятия лицам, ответственным за разработку бюджетов;
- разработка первого варианта бюджетов;
- координация и анализ первого варианта бюджетов, внесение коррективов;
- утверждение бюджетов руководством предприятия;
- последующий анализ и корректировка бюджетов в соответствии с изменившимися условиями.

Бюджеты в широком смысле подразделяются на два основных вида: текущие (операционные) бюджеты, отражающие текущую (производственную) деятельность предприятия, и финансовый бюджет, представляющий собой прогноз финансовой отчётности.

В зависимости от поставленных задач различают также бюджеты:

- а) генеральные и частные;
- б) гибкие и статические.

Бюджет, охватывающий общую деятельность предприятия, – *генеральный (общий) бюджет*. Цель генерального бюджета – суммировать сметы и планы различных подразделений предприятия (частные бюджеты).

Генеральный бюджет состоит из двух частей – операционного и финансового бюджетов.

В зависимости от целей сравнения и анализа показателей деятельности предприятия бюджеты делятся на статические (жёсткие) и гибкие.

*Статический бюджет* – бюджет организации, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности. Доходы и расходы планируются исходя из одного уровня реализации. Все бюджеты, входящие в генеральный бюджет, – статические. При сравнении статического бюджета с фактически достигнутыми результатами не учитывается реальный уровень деятельности организации, т.е. все фактические результаты сравниваются с прогнозируемыми вне зависимости от достигнутого объёма реализации.

*Гибкий бюджет* – бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определённого его диапазона, т.е. предусматривается несколько альтернативных вариантов объёма реализации. Для каждого возможного уровня реализации здесь определена соответствующая сумма затрат. Гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменения уровня реализации, он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные. Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком бюджете они рассчитываются. В идеальном случае гибкий бюджет составляется после анализа влияния изменений объёма реализации на каждый вид затрат.

В отличие от финансовой отчётности форма бюджета не стандартизирована. Объём и структура бюджета зависят от объекта планирования, объёма деятельности и квалификации разработчика. Информация, содержащаяся в бюджете, должна быть достаточно полной, точной и иметь значение для пользователя. Бюджеты могут разрабатываться как в стоимостных, так и в натуральных показателях. Бюджеты разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности по принципу снизу вверх.

Операционный и финансовый бюджет, образуют генеральный бюджет предприятия.

Финансовое планирование начинается с составления операционного бюджета предприятия. Выделяют 8 ... 12 операционных бюджетов:

- 1) бюджет продаж, который сопровождается графиком поступлений денежных средств (или бюджетом поступления денежных средств);
- 2) бюджет запасов;
- 3) бюджет производства;
- 4) бюджет прямых материальных затрат, который сопровождается графиком расчётов с поставщиками материальных ресурсов (или бюджетом закупок);
- 5) бюджет прямых затрат на оплату труда, который сопровождается графиком расчётов по оплате труда работников предприятия;
- 6) бюджет производственных накладных расходов;
- 7) бюджет себестоимости продукции;
- 8) бюджет коммерческих расходов;
- 9) бюджет управленческих расходов;
- 10) бюджет расчётов с кредиторами;
- 11) бюджет доходов и расходов подразделений.

Необходимо заметить, что логика построения схемы и методика формирования бюджетов предприятия опирается на международную систему учёта и отчётности.

Операционные бюджеты являются основой для составления результирующих финансовых документов. Особую роль операционные бюджеты играют для промышленных предприятий. Именно в них содержится информация для финансового планирования.

*Финансовые бюджеты* – это планы (прогнозы) будущих бухгалтерских отчётов:

- 1) бюджета движения денежных средств (прогноз отчёта о движении денежных средств);
- 2) бюджета доходов и расходов (прогноз отчёта о прибылях и убытках);
- 3) бюджета по балансовому листу (прогноз отчёта о прибылях и убытках).

Цель финансового бюджета – планирование баланса денежных поступлений и расходов, а в более широком смысле – баланса оборотных средств и текущих обязательств, чтобы обеспечить финансовую устойчивость предприятия в течение бюджетного периода.

**Задача 6.1.** Прогноз фирмы по продаже товара на следующий год (шт.):

|         |        |          |        |
|---------|--------|----------|--------|
| январь  | 50 000 | июль     | 40 000 |
| февраль | 40 000 | август   | 50 000 |
| март    | 60 000 | сентябрь | 60 000 |
| апрель  | 70 000 | октябрь  | 70 000 |
| май     | 60 000 | ноябрь   | 80 000 |
| июнь    | 50 000 | декабрь  | 60 000 |
| январь  | 50 000 |          |        |

Начальные запасы на 1.01. этого года составили 15 000 шт. Фирма придерживается следующей политики в отношении запасов готовой продукции.

Минимальный уровень запасов – 15 000 шт.

Максимальный – 50% от объёма продаж следующего месяца.

Максимальная производительность – 65 000 шт. товара X в месяц.

Подготовить бюджет производства на следующий год с разбивкой по месяцам. Какое количество товара X будет составлять конечные запасы на 31.12?

**Задача 6.2.** Известна следующая информация (р.) (табл. 59).

|  | Вариант<br>1 | Вариант<br>2 |
|--|--------------|--------------|
| Остаток денежных средств на начало периода         | 4200         | 3700         |
| Ожидаемое поступление денежных средств             | 98 000       | 73 600       |
| Ожидаемые платежи и выплаты                        | 89 000       | 80 800       |
| Желаемый остаток денежных средств на конец периода | 8000         | 9500         |

Хватит ли у фирмы средств для исполнения этого бюджета?

**Задача 6.3.** Предприятие производит два типа двигателей для автомашин, используя в качестве основных материалов сплав № 1 и сплав № 2. Учётной политикой предусмотрено применение метода ФИФО. Руководство определило план развития предприятия на 200X г. следующим образом. Исходные данные представлены в табл. 60, 61, 62, 63.

#### 60. План развития предприятия на 200X г.

| Показатель                     | Мотор |     |
|--------------------------------|-------|-----|
|                                | № 1   | № 2 |
| Планируемые продажи            | 2500  | 500 |
| Цена продажи одной единицы, р. | 300   | 400 |

Планируемый уровень запасов готовой продукции на конец периода:

- для мотора № 1 – 550 шт.;
- для мотора № 2 – 25 шт.

Планируемая стоимость прямых затрат:

- сплава № 1 – 3,5 р./кг;
- сплава № 2 – 5 р./ кг;
- труда производственных рабочих – 10 р./ ч;
- ставка накладных расходов – 20 р./ч.

#### 61. Состав прямых затрат, включаемых в себестоимость единицы продукции

| Показатель                    | Мотор |      |
|-------------------------------|-------|------|
|                               | № 1   | № 2  |
| Сплав № 1                     | 6 кг  | 6 кг |
| Сплав № 2                     | 3 кг  | 4 кг |
| Труд производственных рабочих | 2 ч   | 3 ч  |
| Накладные расходы             | 2 ч   | 3 ч  |

Планируемые запасы материалов на конец периода:

- для сплава № 1 – 4000 кг;
- для сплава № 2 – 1000 кг.

#### 62. Планируемые накладные расходы

| Накладные расходы | Показатель                               | Р.      |
|-------------------|--|---------|
| Переменные        | Заработная плата вспомогательных рабочих | 150 000 |
|                   | Премии рабочих                           | 160 000 |
|                   | Электроэнергия                           | 45 000  |
|                   | Ремонт                                   | 35 000  |
| Постоянные        | Амортизация                              | 115 000 |
|                   | Налог на имущество                       | 25 000  |
|                   | Заработная плата мастеров                | 50 000  |
|                   | Электроэнергия                           | 10 000  |

|            |                                 |         |
|------------|---------------------------------|---------|
|            | Ремонт                          | 10 000  |
| Постоянные | <b>Расходы на НИОКР</b>         |         |
|            | Заработная плата                | 105 000 |
|            | Материалы                       | 31 000  |
| Постоянные | <b>Расходы по маркетингу</b>    |         |
|            | Заработная плата                | 65 000  |
|            | Реклама                         | 15 000  |
|            | Командировки                    | 20 000  |
| Постоянные | <b>Коммерческие расходы</b>     |         |
|            | Заработная плата                | 30 000  |
|            | Аренда, налоги                  | 20 000  |
| Постоянные | <b>Работа с клиентами</b>       |         |
|            | Заработная плата                | 20 000  |
|            | Командировки                    | 10 000  |
| Постоянные | <b>Административные расходы</b> |         |
|            | Заработная плата управляющих    | 80 000  |
|            | Заработная плата служащих       | 40 000  |
|            | Административные помещения      | 40 000  |
|            | Разное                          | 30 000  |

### 63. Данные о наличии сырья и готовой продукции на складе

| Показатель                   | Сплав № 1 | Сплав № 2 |
|------------------------------|-----------|-----------|
| Запасы на начало периода, кг | 3500      | 3000      |
| Стоимость запасов, р.        | 25 000    | 30 000    |
| Начальные запасы, шт.        | 50        | 25        |
| Начальные запасы, р.         | 19 200    | 13 100    |

Требуется: Подготовить оперативный бюджет на 200X г. Должны быть представлены:

- 1) бюджет продаж;
- 2) бюджет производства (в штуках);
- 3) бюджет использования прямых материалов;
- 4) бюджет трудовых затрат;
- 5) бюджет накладных расходов;
- 6) бюджет конечных запасов (материалов и готовой продукции);
- 7) бюджет себестоимости проданной продукции.

**Задача 6.4.** Швейное предприятие АО «Красная игла» занимается пошивом дамских костюмов и платьев, используя два вида тканей – шерсть и фланель. Учётной политикой предприятия для оценки потреблённых материалов предусмотрен метод ФИФО. Руководству предприятия необходимо было разработать генеральный бюджет на 200X г.

Для решения поставленной задачи предполагало использование следующей информации (табл. 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72).

### 64. Баланс АО «Красная игла» на 01.01.200X г., тыс. р.

| Актив                 | Сумма | Пассив                     | Сумма |
|-----------------------|-------|----------------------------|-------|
| Основные средства     | 1710  | Уставный капитал           | 2113  |
| Готовая продукция     | 64    | Кредиторская задолженность | 150   |
| Запасы материалов     | 109   | Расчёты с бюджетом         | 50    |
| Дебиторы              | 400   |                            |       |
| Касса, расчётный счёт | 30    |                            |       |
| Итого                 | 2313  | Итого                      | 2313  |

Руководство предприятия определило план развития на 200X г. следующим образом (табл. 65).

**65. Прогноз реализации на 200X г.**

| Параметры                 | Вид продукции |         |
|---------------------------|---------------|---------|
|                           | платья        | костюмы |
| Планируемые продажи, ед.  | 5000          | 1000    |
| Цена реализации 1 ед., р. | 600           | 800     |

**66. Планируемый уровень запасов готовой продукции на конец периода**

| Параметры                                | Вид продукции |         |
|--|---------------|---------|
|  | платья        | костюмы |
| Планируемые запасы на конец периода, ед. | 1100          | 50      |

**67. Планируемая величина прямых затрат**

| Показатели                                      | Сумма |
|---|-------|
| Стоимость материалов, р./м                      |       |
| Фланель   | 7     |
| Шерсть  | 10    |
| Заработная плата производственных рабочих, р./ч | 20    |
| Ставка накладных расходов                       | 40    |

**68. Состав прямых затрат, включаемых в себестоимость единицы продукции**

| Параметры                        | Вид продукции |         |
|----------------------------------|---------------|---------|
|                                  | платья        | костюмы |
| Фланель, м                       | 6             | 6       |
| Шерсть, м                        | 3             | 4       |
| Труд производственных рабочих, ч | 4             | 6       |
| Накладные расходы, ч             | 4             | 6       |

**69. Планируемые запасы материалов на конец периода**

| Материалы | Количество, м |
|-----------|---------------|
| Фланель   | 8000          |
| Шерсть    | 2000          |

**70. Планируемая величина косвенных (накладных) расходов, тыс. р.**

| Статьи расходов   | Сумма | Постоянные (П),<br>переменные (Пер) |
|---|-------|-------------------------------------|
| <b>Производственные<br/>накладные расходы – всего</b>           | 1200  |                                     |
| в том числе   |       |                                     |
| <i>переменные:</i>  |       |                                     |
| заработная плата<br>вспомогательных рабочих                     | 290   | Пер                                 |
| премии рабочим  | 320   | Пер                                 |
| электроэнергия  | 90    | Пер                                 |
| расходы на содержание и<br>эксплуатацию оборудования            | 70    | Пер                                 |
| <i>постоянные:</i>  |       |                                     |
| амортизация   | 230   | П                                   |
| налоги  | 50    | П                                   |
| заработная плата мастеров,<br>контролёров, начальников<br>цехов | 100   | П                                   |
| электроэнергия на освещение                                     | 20    | П                                   |
| ремонт цеха   | 30    | П                                   |
| <b>Расходы на конструирование<br/>и моделирование – всего</b>   | 136   |                                     |
| в том числе   | 105   | П                                   |
| заработная плата  | 31    | П                                   |
| материалы   | 200   |                                     |
| <b>Расходы на маркетинг – всего</b>                             | 130   | П                                   |
| в том числе   | 130   | П                                   |
| заработная плата  | 30    | П                                   |
| реклама   | 40    | П                                   |
| командировочные расходы   | 100   |                                     |
| <b>Коммерческие расходы – всего</b>                             | 60    | П                                   |
| в том числе   | 60    | П                                   |
| заработная плата  | 40    | П                                   |
| аренда, налоги  |       |                                     |
| <b>Работа с клиентами – всего</b>                               | 60    |                                     |
| в том числе   |       |                                     |
| заработная плата  | 40    | П                                   |
| командировочные расходы   | 20    | П                                   |
| <b>Административные расходы –<br/>всего</b>                     | 374   |                                     |
| в том числе   | 155   |                                     |
| заработная плата<br>управляющих                                 | 165   | П                                   |
| содержание<br>административных<br>помещений                     | 54    | П                                   |
| разное  |       |                                     |

**71. Данные о наличии материалов на складе на начало периода**

| Показатели                  | Материалы |        |
|-----------------------------|-----------|--------|
|                             | фланель   | шерсть |
| Запасы на начало периода, м | 7000      | 6000   |
| Стоимость запасов, р.       | 49 000    | 60 000 |

## 72. Данные о наличии готовой продукции на складе на начало периода

| Показатели            | Продукция |         |
|-----------------------|-----------|---------|
|                       | платья    | костюмы |
| Начальные запасы, шт. | 100       | 50      |
| Начальные запасы, р.  | 38 000    | 26 000  |

Требуется:

Подготовить оперативный бюджет на 200X г. Должны быть представлены:

- 1) бюджет продаж;
- 2) бюджет производства (в штуках);
- 3) бюджет использования прямых материалов;
- 4) бюджет трудовых затрат;
- 5) бюджет накладных расходов;
- 6) бюджет конечных запасов (материалов и готовой продукции);
- 7) бюджет себестоимости проданной продукции.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Развитие рыночных отношений в России повышает требования к уровню подготовки специалистов в области бухгалтерского учёта и аудита. Повышение экономической эффективности производства и поиск наиболее доходных сфер приложения капитала зависит от умения специалистов учитывать условия внешней среды и управлять процессами внутри организации.

При обосновании управленческих решений и выработке новых стратегий развития предприятия усиливается роль системы бухгалтерского учета. Мировой опыт развития организаций в рыночной системе хозяйствования показывает, что для эффективного управления своей деятельностью и достижения поставленных целей создаются и используются системы управленческого учёта. Как уже было сказано, в системе управленческого учета осуществляется поиск путей эффективного использования и управления ресурсами, контроль за качеством и объёмом выпуска продукции, определяются и сопоставляются финансовые результаты с затратами по видам выпускаемой продукции.

Данное учебное пособие помогает обосновать единый методологический подход к управлению затратами. Это позволяет специалистам решать различные методические и практические проблемы организации управления затратами.

Большую практическую значимость в данном пособии имеют разделы, посвящённые организации управленческого учёта, методам учёта затрат и калькулирования себестоимости, бюджетированию.

Учебное пособие насыщено практическими заданиями, что позволяет углубить изучение курса «Бухгалтерский управленческий учёт».

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

---

1. Ананькина, Е.А. Управление затратами / Е.А. Ананькина, Н.Г. Данилочкина. – М. : ИВАКО Аналитик, 1998.
2. Безруких, П.С. Учёт затрат и калькуляция себестоимости в промышленности / П.С. Безруких. – М. : Финансы и статистика, 1989.
3. Васильева, Л.С. Бухгалтерский управленческий учёт : учебное пособие / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский. – М. : Эксмо, 2007.
4. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учёт : учебное пособие / М.А. Вахрушина. – М. : Финстатинформ, 2000.
5. Вахрушина, М.А. Управленческий анализ / М.А. Вахрушина. – М. : Финстатинформ, 2004.
6. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учёт / К. Друри ; под ред. С.А. Табалиной ; пер. с англ. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997.
7. Кукина, И.Г. Управленческий учёт : учебное пособие / И.Г. Кукина. – М. : Финансы и статистика, 2004.
8. Николаева, С.А. Управленческий учёт : учебное пособие / С.А. Николаева // Вестник ИПБ. – Вып. 4. – М. : ИПБ-БИНФА, 2002.
9. Николаева, О.Е. Управленческий учёт / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М. : УРСС, 2000.
10. Палий, В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987.
11. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности : учебное пособие / Г.В. Савицкая. – 3-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2005.
12. Управление затратами на предприятии : учебное пособие / под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб. : Бизнес-пресса, 2000.
13. Управленческий учёт : учебное пособие / под ред. А.Д. Шеремета. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2000.
14. Хорнгрен, Ч. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Хорнгрен, Д. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

---

|   |    |
|---|----|
| ВВЕДЕНИЕ .....  | 3  |
| 1. УЧЁТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО. КЛАССИФИКАЦИЯ<br>ЗАТРАТ .....                       | 4  |
| 2. УЧЁТ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ .....   | 16 |
| 3. УЧЁТ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ ФОРМИРОВАНИЯ.<br>РАСПРЕДЕЛЕНИЕ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ<br>..... | 23 |
| 4. УЧЁТ ЗАТРАТ ПО ОБЪЕКТАМ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ .....                                    | 30 |
| 5. МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ .....                                       | 37 |
| 5.1. Калькулирование полной себестоимости .....                                     | 38 |
| 5.2. Позаказный метод калькулирования себестоимости .....                           | 47 |
| 5.3. Калькулирование себестоимости методом директ-кост .....                        | 54 |
| 5.4. Калькулирование себестоимости методом стандарт-кост .....                      | 57 |
| 5.5. Калькулирование себестоимости попроцессным методом .....                       | 64 |
| 5.6. Попередельный метод калькулирования себестоимости<br>продукции .....           | 66 |
| 6. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ .....   | 69 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....  | 77 |
| СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ .....   | 78 |