

**Материалы проекта Еврокомиссии ТЕМПУС**

**«Разработка и введение устойчивых структур**

**по воспитанию предпринимательского духа**

**в России и Таджикистане»**

**Цель 2**

**«Повышение квалификации учителей экономики и предпринимательства»**

**Модуль**

**«БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ. КАЛЬКУЛЯЦИЯ»**

Автор-разработчик: **Cугарова Фатима**

**Российско – Таджикский (Славянский) университет**

**Душанбе 2011**

**ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ**

**ПО МОДУЛЮ**

**«Бухгалтерский учет. Калькуляция»**

Целевая группа: учителя, учащиеся.

Содержание: теория по отдельным темам модуля;

 информация / содержательная основа дидактических

 материалов.

Разработка: информационный текст на уровне среднего образования,

 включая структуры и иллюстративные примеры.

 **Содержание**

1. Понятие о бухгалтерском учете. Его предмет и объекты изучения. Основные задачи и принципы.
2. Сущность и виды себестоимости
3. Понятие «затраты», «расходы», «издержки»
4. Классификация затрат
5. Состав затрат, включаемые в себестоимость продукции
6. Задачи учета затрат
7. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости
8. Основная характеристика понятия «Калькулирование»
9. Разработка плановых калькуляций
10. **Понятие о бухгалтерском учете: его предмет, объекты изучения. Основные задачи и принципы.**

Предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде выступает хозяйственная деятельность организации. В более конкретном содержании он состоит из многочисленных и разнообразных объектов, которые можно объединить в две группы:

объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность организации;

объекты, составляющие хозяйственную деятельность организации.

К первой группе относятся хозяйственные средства и их источники, ко второй - хозяйственные процессы и их результаты. В состав хозяйственных средств организации включаются:

основные средства - здания, машины, оборудование, транспортные средства, инвентарь и др.; они действуют и используются в хозяйственной деятельности длительное время (более года), не изменяя своего внешнего вида, изнашиваются постепенно, что и позволяет включать их стоимость в себестоимость продукции, работ, услуг частями, в течение нормативного срока их полезного использования путем начисления износа (амортизации) по разработанным нормам. Стоимость основных средств установлена в размере, превышающем 100 минимальных месячных размеров оплаты труда, определяемой Правительством РТ;

нематериальные активы - объекты долгосрочного вложения (более года), имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями (право на пользование землей, водой и прочими природными ресурсами, патенты, изобретения, а также иные имущественные права, в том числе на промышленную и интеллектуальную собственность). Нематериальные активы, как и основные средства, переносят свою

первоначальную стоимость на затраты производства в течение срока их полезного использования путем начисления амортизации по самостоятельно установленным организацией нормам;

материально-производственные запасы (МПЗ) - сырье, материалы, комплектующие изделия, тара, топливо и другие используются в одном акте производства, поэтому всю свою стоимость сразу передают на изготовленную из них продукцию. Эта особенность требует со стороны организации постоянного возобновления, приобретения материальных ценностей. К данной группе относятся также остатки незавершенного производства в цехах, стоимость готовой продукции, товаров и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы;

денежные средства - сумма наличных денежных средств в кассе организации, свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном, валютном и прочих счетах - в банке, аккредитивы, чеки, а также ценные бумаги (акции, облигации, сберегательные сертификаты, векселя) и прочие денежные средства;

средства в расчетах (нам должны) - дебиторская задолженность за товары и услуги, продукцию, по выданным авансам, полученным векселям, суммы за подотчетными лицами и др.

Отвлеченные средства возможны в случае получения организацией прибыли как финансового результата работы. Это начисленные налоги и прочие платежи от прибыли в бюджет или внебюджетные фонды.

Все перечисленные виды хозяйственных средств организации составят актив баланса.

**Источники собственных средств (пассив баланса).**

Уставный (складочный) капитал- совокупность в денежном выражении вкладов учредителей (собственников), акционеров в имущество (стоимость основных средств, нематериальных активов, МПЗ и денежных средств), полученных при создании организации для обеспечения ее уставной деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Прибыль - сумма превышения доходов над расходами организации, полученных с начала года до отчетного периода, от реализации продукции, работ, услуг, материальных ценностей, основных средств, включая превышение внереализационных доходов над расходами.

Добавочный капитал как источник собственных средств образуется за счет переоценки основных средств в сторону увеличения их стоимости или по договору дарения различных активов от юридических и физических лиц или в результате приватизации, а также за счет разницы от продажи собственных акций (превышения продажной цены над номинальной стоимостью акций - эмиссионный доход).

Резервный капитал создается за счет прибыли организации и предназначен для покрытия непредвиденных потерь и убытков или выплат дивидендов учредителям, имеющим привилегированные акции, при недостаточности для этих целей прибыли.

Нераспределенная прибыль - прибыль предшествующих лет после уплаты налогов, оставленная собственниками для развития организации; является источником выплаты дивидендов, средств капитальных и финансовых вложений организаций.

Специальные фонды предназначены для создания источников, обеспечивающих расширение производственных площадей, обновление

основных средств (фонд накопления) или создающих базу для материального поощрения сотрудников, их отдыха (фонд социальной сферы и фонд потребления).

Они образуются за счет прибыли, полученной в результате хозяйственной деятельности и остающейся в распоряжении организации.

Резервы и финансирование. Резервы необходимы организации для покрытия расходов и платежей (резерв предстоящих расходов и платежей, резерв по сомнительным долгам). Они создаются за счет себестоимости или прибыли.

Финансирование - это средства, полученные от других юридических лиц на выполнение определенного вида работ. Возврату не подлежат.

**Кредиты и другие заемные средства - обязательства организации.**

Кредиты банка - суммы полученных краткосрочных и долгосрочных ссуд банка на различные цели (приобретение оборудования, материалов, выдачу заработной платы) с обязательным возвратом и за определенную плату.

Заемные средства - суммы, полученные в долг от юридических или физических лиц на различные цели, по наиболее выгодной процентной ставке.

Расчеты и прочая кредиторская задолженность (мы должны) -суммы задолженности поставщикам за товары и услуги, по выданным векселям, по авансам полученным, по оплате труда, по расчетам с бюджетом и организациями страхования и др.

Процессы производственной (хозяйственной) деятельности организации:

Приобретение и заготовление материальных ценностей – приобретаются товарно-материальные ценности различного вида, необходимые для осуществления производственных и хозяйственных нужд, и товары для реализации.

Производство – выполняется основная задача организации – изготавливается продукция, оказываются услуги, выполняется работа.

Реализация – осуществляются договорные обязательства перед заказчиками и покупателями, начисляется выручка по отгруженной продукции, выполненным работам и оказанным услугам в размере договорной цены, в результате чего возникает дебиторская задолженность покупателей. По истечение срока ее оплаты средства от покупателей зачисляются на расчетный счет.

Методом бухгалтерского учета называется совокупность способов, с помощью которых реализуется функции бух.учета. Метод включает в себя отдельные элементы, из которых главными являются:

1. Документация – это первичная регистрация хозяйственных операций с помощью документов в момент и в местах их совершения. Документация явл. одной из основных отличительных особенностей бух.учета, т.к. позволяет осуществлять сплошное наблюдение за хозяйственными процессами. Обязательным условием отражения хозяйственных операций в системном бухгалтерском учете является оформление их первичными документами, обладающими определенными характеристиками и отвечающими соответствующим предъявляемым к ним требованиям (они должны быть достоверными, ясными, объективными и др.). При организации учета с помощью вычислительных машин роль первичных документов выполняют машинные носители информации (магнитные ленты, диски и др.), удостоверяющие факт выполнения хозяйственной операции. От качества первичных документов в значительной мере зависит качество всего бухгалтерского учета.

2. Инвентаризация - способ проверки соответствия фактического наличия имущества в натуре данным бухгалтерского учета. Инвентаризация проводится с целью обеспечения достоверности показателей -бухгалтерского учета и сохранности имущества предприятия.

Инвентаризации подлежат основные средства, товарно-материальные ценности, денежные средства, расчеты, незавершенное производство, незавершенное строительство, товары торговых предприятий и др.

Инвентаризация проводится в установленные сроки, при смене материально ответственных лиц, по требованию аудиторов, следственных органов и т. п.

3. Бухгалтерский баланс - способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе и обязательствах предприятия, организации по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке на определенную дату, как правило, на 1-е число месяца.

Средства предприятия отражаются в бухгалтерском балансе в денежном выражении в двух группировках: одна показывает, какими средствами предприятие располагает, другая - из каких источников они возникли.

Обе части бухгалтерского баланса равны между собой, так как в них отражается одно и то же имущество, но, с одной стороны, по составу и размещению, с другой - по источникам его образования.

Таким образом, баланс позволяет осуществлять наблюдение за состоянием хозяйственных средств и их использованием на предприятии.

4. Система счетов и двойная запись - прием, который означает, что группировка имущества, источников его образования, хозяйственных операций в бухгалтерском учете осуществляется также и с помощью системы счетов (синтетических и аналитических) с применением метода двойной записи.

Счет - это экономическая группировка (в виде таблицы), в которой систематизируется, накапливается текущая информация о состоянии имущества, источниках его образования, хозяйственных операциях. Являясь элементом метода бухгалтерского учета, счета имеют важное значение для систематизации и группировки хозяйственных операций по однородным экономическим признакам.

Двойная запись - способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Этот способ заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается в двух счетах бухгалтерского учета в равных суммах .

5. Оценка представляет собой способ выражения в денежном измерении имущества предприятия и его источников. Реальность и правильность оценки имущества предприятия и его источников имеют важнейшее значение для построения всей системы бухгалтерского учета. В основе оценки имущества лежат реальные затраты, выраженные в денежном измерении.

В целях сопоставимости оценка имущества и его источников для отражения в балансе должна проводиться единообразно на всех предприятиях, что достигается соблюдением установленных положений и правил оценки. Например, действующими нормативными документами установлено, что в бухгалтерском балансе основные средства, так же как и нематериальные активы, показываются по остаточной стоимости; производственные запасы оцениваются по фактической стоимости их приобретения и заготовления; готовая продукция - по фактической производственной стоимости и т. д.

6. Калькуляция - способ группировки затрат и определения себестоимости. Исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) - способ определения фактических затрат предприятия в денежной форме на единицу продукции (работ, услуг,).

7. Отчетность предприятия (организации) представляет собой систему показателей, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность предприятия (организации) за определенный период (месяц, квартал).

В соответствии с Республиканским законом "О бухгалтерском учете" бухгалтерская отчетность - единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Показатели отчетности используются для анализа финансового состояния предприятия, подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, для оценки положения предприятия на рынке.

1. **Сущность и виды себестоимости.**

 Себестоимость продукции представляет собой выраженные в денежной форме затраты предприятия на производство и реализацию продукции. Себестоимость продукции занимает важное место в системе качественных показателей, характеризующих производственную деятельность предприятий. Она позволяет судить о том, насколько рационально используется материальные, трудовые, финансовые ресурсы, каков уровень хозяйственного руководства.

 Важнейшим условием увеличение прибыли является систематическое снижение себестоимости. Во-первых, снижение затрат на единицу продукции позволяет увеличить объем производства на предприятии при имеющихся ресурсах, обеспечить тем самым ускорение оборачиваемости оборотных средств. Во-вторых, снижение себестоимости является существенным источником прибыльности производства. В-третьих, снижение себестоимости продукции - это реальная основа снижения оптовых и розничных цен. В зависимости от объема затрат на производственном предприятии различают цеховую, производственную и полную себестоимость продукции.

* Цеховая - включает затраты всех цехов, связанные с изготовлением продукции.
* Производственная - охватывает расходы предприятия в целом. Она исчисляется прибавлением к цеховой себестоимости общезаводских и других целевых расходов.
* Полная себестоимость - содержит затраты предприятия на выпуск и реализацию продукции. Для ее исчисления к производственной себестоимости прибавляется внепроизводственные расходы.
1. **Понятие «затраты», «расходы», «издержки».**

Затраты - это стоимость ресурсов, использованных на определенные цели.

В этом определении следует выделить три момента:

* затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
* величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;
* понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений, функционирование отдела, службы и др.). Без указания цели понятие затрат становится неопределенным.

В отечественной практике понятие «расходы» изложено в ПБУ 10/99 «Расходы организаций» и НК.

Согласно ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества.

Не признается расходами организации выбытие активов:

* + в связи с приобретением и созданием внеоборотных активов;
	+ в качестве вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, в связи с приобретением акций АО и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
	+ по договорам комиссий, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципиала и др.;
	+ в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
	+ в виде авансов, задатков в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
	+ в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Приведенный перечень выбытия активов, не признаваемых расходами, показывает, что понятие «расходы» предусматривает ограничение по цели использования ресурсов.

Например, затраты на приобретение основных средств в отчетном периоде не будут признаны расходами - к расходам будут отнесены лишь амортизированные отчисления по приобретенным основным средствам.

Кроме того, ПБУ 10/99 предусматривает ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и отчете о прибылях и убытках.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации разделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы (операционные, внереализационные, чрезвычайные).

Расходы по обычным видам деятельности связаны с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров; учитываются на счетах учета затрат на производство (20, 23, 25 и др.) и расходов на продажу (44).

Прочие расходы не учитываются на счетах учета затрат на производство. В конечном итоге их отражают на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

Согласно НК РТ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками.

Обоснованными считаются экономически оправданные затраты. С этой целью по некоторым затратам для целей налогообложения устанавливаются лимиты (нормы расхода), в пределах которых они подлежат признанию, - по оплате суточных при нахождении работников в командировке, полевого довольствия, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и некоторым другим расходам. В бухгалтерском учете подобные расходы признаются по фактическим затратам.

 Документально подтвержденными считаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в установленном законодательством порядке. Следует отметить, что данное условие признания расходов в налогообложении не отличается от признания расходов в бухгалтерском учете, поскольку в бухгалтерском учете все записи в учетных регистрах осуществляются только на основе правильно оформленных бухгалтерских документов.

Состав расходов, признаваемых в налогообложении, несколько отличается от состава расходов, признаваемых в бухгалтерском учете.

Существенно различаются классификации расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения. В отличие от приведенной выше классификации расходов организации в налоговом учете расходы разделяются на расходы, связанные с производством и реализацией продукции, и внереализационные расходы (без выделения операционных и чрезвычайных расходов).

Понятие «издержки» используется в основном в экономической теории в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг). Понятие «затраты на производство» и «издержки производства» можно рассматривать как идентичные.

В качестве идентичных можно рассматривать также понятие «затраты на производство и продажу продукции», «издержки производства и обращения» и «расходы по обычным видам деятельности». При этом понятие «издержки производства и обращения» в настоящее время применяется в основном организациями торговли и общественного питания.

На каждом уровне хозяйствования денежное выражение совокупных затрат живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (выполненных работ и оказанных услуг) образует ее себестоимость в конкретных условиях времени и места. При этом различают себестоимость валовой и товарной продукции. Себестоимость последней меньше первой на величину изменения остатков незавершенного производства.

Затраты живого труда учитываются через оплату труда работников предприятия и отчисления на социальное страхование. Затраты овеществленного труда включают: стоимость сырья, материалов, топлива, энергии и других предметов труда, амортизационные отчисления, начисленные по основным средствам и нематериальным активам, стоимость потребленных услуг, предоставленных сторонними организациями.

Таким образом, себестоимость продукции, выполненных работ и оказанных услуг можно представить в формализованном виде:

сс = зот + от + ос + у,

где сс – себестоимость продукции (работ и услуг);

ЗОТ – стоимость затрат овеществленного труда;

ОТ – оплата труда;

ОС – отчисления на социальное страхование;

У – стоимость услуг сторонних организаций.

Состав затрат регулируется нормативными актами. В частности, при определении затрат опираются на отраслевые инструкции. В настоящее время в себестоимость продукции (работ, услуг) включают все фактически произведенные на предприятии затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ и услуг). Однако при определении налогооблагаемой прибыли из фактической себестоимости исключают нормируемые правительством затраты в суммах, превышающих лимиты утвержденных норм и нормативов расхода отдельных видов затрат:

* командировочные расходы (суточные, расходы по найму жилого помещения),
* представительские расходы,
* расходы на рекламу,
* расходы на обучение кадров,
* компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных целей и т. д.

От величины затрат зависит конечный результат любого предприятия. И, как следствие, величина взимаемых налогов и сборов и пополнение бюджетов всех уровней. Завышение затрат ведет к снижению массы облагаемой прибыли и т. д. Выявление данного негативного факта ведет к штрафным санкциям за недоимку налогов и сборов, начислению пени за каждый день просрочки. А занижение суммы затрат не в интересах самого предприятия, так как увеличивает облагаемую базу и соответственно сумму взимаемых налогов и сборов.

Однако затраты затратам рознь. Не все затраты предприятия включаются в себестоимость продукции, работ и услуг, а только те, которые связаны с ее производством и реализацией. Иначе говоря, есть затраты, связанные, например, с социально-культурной сферой деятельности предприятия – организация кружков самодеятельности на предприятии, содержанием жилого фонда, медицинского пункта, дома отдыха, санатория, детского сада, культпоходы в театры, на концерты и т. д.

Эти затраты предприятия покрывают за счет других источников, в частности за счет своей чистой прибыли – прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

В этой связи важно правильно определить состав затрат как включаемых в себестоимость, так и учитываемых при налогообложении прибыли.

Фактические затраты, включаемые в себестоимость, многообразны, в частности:

* затраты на подготовку и освоение производства;
* затраты, обусловленные используемой на предприятии технологией и организацией производства – материалов, топлива, энергии, заработной платы, услуг и т. д.;
* затраты некапитального характера по совершенствованию технологии и организации производства, улучшению качества производимой продукции, работ и услуг и т. д.;
* затраты на подготовку и переподготовку кадров;
* затраты, связанные с изобретательством и рационализацией – на проведение опытно-экспериментальных работ, изготовление и испытание моделей и образцов изобретений и рационализаторских предложений, по организации конкурсов, смотров и выставок, выплата авторских вознаграждений и т. д.;
* затраты, связанные с обслуживанием производственного процесса – приобретение сырья, материалов, топлива, энергии, инвентаря, инструментов, спецодежды и спецобуви, осуществление текущего ремонта и технического обслуживания основных средств и т. д.;
* затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности на предприятии – расходы по научной организации труда, на охрану труда и технику безопасности, расходы на санитарно-гигиенические мероприятия;
* затраты по содержанию и эксплуатации фондов природоохранных мероприятий;
* затраты, связанные с управлением производства – содержание вычислительных центров, оплата услуг банка, обеспечение легковым транспортом, консультационные и информационные услуги, представительские расходы и т. д.;
* выплаты, предусмотренные законодательством о труде, за неотработанное время;
* отчисления с начисленной заработной платы: единый социальный налог, на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – от 0,2 до 10,7% в зависимости от класса профессионального риска;
* затраты на последующее воспроизводство: основных производственных средств, включаемые в виде амортизационных отчислений на реновацию основных средств в себестоимость продукции (работ и услуг), амортизацию нематериальных активов, потери от брака при производстве основной продукции, недостачи и потери материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, а также сверх норм в случае, если не установлен виновник, общехозяйственные расходы и т. д.
	1. **Классификация затрат**

 В бухгалтерском учете используются различные показатели себестоимости продукции: себестоимость проданной продукции, производственная себестоимость и др.

Себестоимость проданной продукции – это затраты на ее производство и продажу.

Производственная себестоимость – это затраты на производство выпущенной продукции. При исчислении полной производственной себестоимости в ее состав включают общехозяйственные расходы; неполная производственная себестоимость исчисляется без общехозяйственных расходов.

 В определении себестоимости продукции подчеркивается, что она включает в себя только те затраты, которые непосредственно связаны с производством и продажей выпущенной и проданной продукции. На это обстоятельство следует обратить особое внимание, поскольку время производства продукции не совпадает с отчетным периодом. В связи с этим, как правило, не все затраты отчетного периода включаются в себестоимость выпущенной продукции. Вместе с тем себестоимость продукции могут включаться затраты не только отчетного, но и предшествующих отчетных периодов.

Для исчисления различных показателей себестоимости продукции необходимо классифицировать затраты по ряду признаков (выделить затраты, включаемые в себестоимость продукции, общехозяйственные расходы, расходы на продажу и др.).

Кроме того, с целью управления затратами и производством продукции затраты целесообразно классифицировать по другим направлениям – для принятия решений, осуществления контроля и регулирования.

Таким образом, затраты целесообразно классифицировать по следующим трем направлениям:

* для исчисления себестоимости продукции;
* для принятия решений;
* для осуществления контроля и регулирования.

Для исчисления себестоимости продукции затраты классифицируют по следующим признакам (таблица 1).

Таблица 1. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции

|  |  |
| --- | --- |
| Признаки классификации | Подразделения затрат на виды |
| 1. Отношение к себестоимости продукции | * Включаемые в себестоимость продукции
* Не включаемые в себестоимость продукции
 |
| 2. Экономическое содержание | * По элементам затрат
* По статьям калькуляции
 |
| 3. Экономическая роль в процессе производства | * Основные
* Накладные
 |
| 4. Состав (однородность) | * Одноэлементные
* Комплексные
 |
| 5. Способ включения в себестоимость продукции | * Прямые
* Косвенные
 |
| 6. Периодичность возникновения | * Текущие
* Единовременные
 |
| 7.Участие в процессе производства | * Производственные
* Внепроизводственные
 |
| 8. Эффективность | * Производительные
* Непроизводительные
 |
| 9. Отражение в бизнес-плане | * Планируемые
* Непланируемые
 |
| 10. Возможность нормирования | * Нормируемые
* Ненормируемые
 |
| 11. Временные периоды | * Затраты предшествующего периода
* отчетного периода
* будущих периодов
 |

По экономическому содержанию расходы группируют по элементам затрат и по статьям калькуляции.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации по обычным видам деятельности группируют по следующим элементам затрат:

1. Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
2. Затраты на оплату труда;
3. Отчисления на социальные нужды;
4. Амортизация;
5. Прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Полученные по элементам расходов данные необходимы для определения финансового результата по обычным видам деятельности за отчетный период, разработки бизнес-планов, определения объема закупок материальных ресурсов, фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, организации контроля за расходами, исчисления показателей эффективности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости и др.) и ряда других показателей.

Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не выделяют расходы на законченную производством продукцию (работы, услуги) и незавершенное производство.

НК РФ предусматривает выделение не пяти, а четырех элементов расходов:

1. Материальные расходы;
2. Расходы на оплату труда;
3. Сумма начисленной амортизации;
4. Прочие расходы.

Статьи калькуляции – это установленная организацией совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или ее отдельных видов.

Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях и проекту

методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг рекомендуют следующую группировку расходов по статьям калькуляции:

1. «Сырье и материалы»;
2. «Возвратные отходы» (вычитаются);
3. «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций»;
4. «Топливо и энергия на технологические цели»;
5. «Затраты на оплату труда работников, непосредственно участвующих в процессе производства продукции, выполнении работ, оказании услуг»;
6. «Отчисления на социальные нужды»;
7. «Расходы на подготовку и освоение производства»;
8. «Общепроизводственные расходы»;
9. «Общехозяйственные расходы»;
10. «Потери от брака»;
11. «Прочие производственные расходы»;
12. «Расходы на продажу».

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей – себестоимость проданной (реализованной) продукции.

Организации могут вносить изменения в приведенную номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

Для принятия управленческих решений затраты разделяют на:

* переменные, полупеременные (условно-переменные) и постоянные;
* принимаемые (релевантные) и не принимаемые в расчет (нерелевантные);
* явные и альтернативные (вмененные);
* безвозвратные (затраты истекшего периода);
* инкрементные (приростные, или дифференциальные) и маргинальные предельные).

Для осуществления контроля и регулирования затраты классифицируют на:

* регулируемые и нерегулируемые;
* затраты в пределах норм, плана, сметы и отклонения от норм, плана, сметы (контролируемые и неконтролируемые).
	1. **Классификация затрат, включаемых в себестоимость продукции**

В состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, входят:

1. Сырье и основные материалы. В данную статью включается стоимость сырья и материалов, которые образуют основу продукции или представляют собой необходимые ее компоненты. В эту статью включаются полуфабрикаты собственного производства, а также покупные полуфабрикаты. Для определения затрат по этой статье необходимо воспользоваться балансами сырья.

2. Вспомогательные материалы на технологические цели. В данную статью включается стоимость вспомогательных материалов, которые используются при производстве продукции. Количество израсходованных вспомогательных материалов определяется исходя из рецептуры, нормы их расхода на единицу вырабатываемой продукции. Стоимость вспомогательных материалов устанавливается на основании прейскуранта оптовых цен. В данную статью также включается стоимость упаковочных материалов.

3. Топливо и энергия всех видов, используемые на технологические цели. В эту статью включаются затраты на пар, который вырабатывается в собственной котельной или поступает от ТЭЦ. Количество пара определяют по нормам его расхода на единицу продукции, а его стоимость - на основании плановой себестоимости единицы тепловой энергии. В данную статью входит стоимость потребляемых на технологические цели воды, сжатого воздуха, холода и т.д., а также стоимость нефти, газа, бензина и т.п.

4. Основная заработная плата производственных рабочих. Затраты по данной статье устанавливаются в соответствии с планом по труду и кадрам. В эту статью включается основная заработная плата производственных рабочих, непосредственно участвующих в изготовлении продукции. В статью не включается заработная плата рабочих, ремонтирующих оборудование, а также занятых уходом за ним и производственными помещениями.

5. Дополнительная заработная плата производственных рабочих. Сюда включается оплата очередных и дополнительных отпусков, оплата перерывов в работе кормящих матерей и льготных часов подростков и т.д. Размер затрат по статье устанавливается в соответствии с плановым фондом заработной платы.

6. Отчисления на социальное страхование. В эту статью включаются отчисления органам социального страхования в размере 35,6% от основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих.

7. Расходы на подготовку и освоение производства. Включаются расходы на проектирование и освоение новых видов продукции, а также на разработку и освоение новых, более совершенных технологических процессов.

8. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования. Эта статья является комплексной. В нее включаются суммы амортизационных отчислений от стоимости оборудования и транспортных средств, затраты на двигательную энергию и расходы на содержание, средний и текущий ремонт оборудования и транспортных средств, а также возмещение износа малоценного инвентаря.

Амортизация производственного оборудования и транспортных средств исчисляется на основании их стоимости и действующих норм амортизационных отчислений.

Затраты на электрическую энергию, приводящую в движение производственной оборудование и транспортные средства, которые планируют исходя из ее расхода в плановом периоде (кВт\*ч) и плановой себестоимости 1 кВт\*ч.

Расход на двигательную энергию производственного оборудования в год рассчитывается по каждому типу машин с последующим суммированием, исходя из количества машин каждого типа, установленной мощности (кВт) оборудования, числа часов работы оборудования в год, коэффициента спроса и коэффициента потерь.

 (1)

где С1 - стоимость 1 кВт\*ч, руб.;

Муст - установленная мощность, кВт;

Треж - режимный фонд работы оборудования, ч;

Кс - коэффициент спроса;

Кп - коэффициент потерь.

Затраты по содержанию оборудования и транспортных средств включают в себя элементарные затраты на вспомогательные материалы (стоимость смазочных, обтирочных и др. материалов), затраты на заработную плату рабочих, занятых содержанием оборудования и транспортных средств (устанавливается в соответствии с планом по труду), затраты на средний и текущий ремонт оборудования и транспортных средств (стоимость запасных частей и других вспомогательных материалов, расходуемых при ремонте).

Возмещение износа малоценного инвентаря планируется исходя из его стоимости и установленного процента списания.

9. Цеховые расходы. Данная статья является комплексной. Она объединяет затраты, связанные с обслуживанием цехов и управление ими. В цеховые расходы включаются: заработная плата аппарата управления цеха и цехового персонала; отчисления на социальное страхование; амортизация здания цеха; затраты на текущий ремонт и содержание зданий; расход на отопление, вентиляцию, увлажнение; расходы на освещение; расходы на водоснабжение; расходы, связанные с охраной труда; канцелярские расходы; прочие расходы.

10. Общефабричные (общезаводские) расходы. В этой статье объединяются затраты связанные с управлением и организации производства на предприятии в целом.

Данные расходы группируются в три раздела: 1) расходы по управлению предприятием; 2) общехозяйственные расходы; 3) сборы и отчисления.

Расходы по управлению предприятием включают следующие затраты: заработная плата аппарата управления предприятием; затраты по командировкам и перемещениям персонала; содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны; прочие расходы.

Общехозяйственные расходы включают расходы на: содержание прочего общефабричного персонала; амортизацию основных фондов; содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общефабричного назначения; производство испытаний, опытов, исследований, содержание общефабричных лабораторий; затраты на охрану труда; затраты на подготовку кадров; прочие расходы.

Сборы и отчисления - это налоги сборы и прочие обязательные отчисления.

11. Прочие производственные расходы. В этой статье планируется плата сторонним организациям за пожарную, военизированную и сторожевую охрану, возмещение износа специальной одежды, приобретение технической литературы.

12. Внепроизводственные расходы. Это расходы, связанные с реализацией продукции. Сюда входят: затраты на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции; расходы на транспортировку продукции; прочие расходы по реализации продукции.

На основании расчета затрат по каждой статье расходов составляются частные сметы затрат основных производств. Данные сметы являются основой для калькулирования себестоимости.

Для обобщения информации о затратах производства по выпуску продукции Планом счетов бухгалтерского учета предназначен счет 20 «Основное производство».

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с изготовлением продукции, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и другие. Данные операции оформляются следующими бухгалтерскими проводками: Таблица 2. Корреспонденция счетов по учету расходов

|  |  |
| --- | --- |
| Корреспонденция счетов  | Содержание операции  |
| Дебет  | Кредит  |
| 20  | 10  | Списана себестоимость сырья и материалов, переданных в производственный цех для изготовления продукции |
| 20  | 70  | Начислена оплата труда работникам основного производства |
| 20  | 69  | Начислен ЕСН и взносы по страхованию от несчастных случаев на суммы оплаты труда работников основного производства |
| 20  | 02  | Начислена амортизация основных средств. |

Расходы вспомогательных производств предварительно собираются по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» и затем списываются на счет 20 «Основное производство».

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, собираются по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» и списываются в дебет счета 20 «Основное производство». Расходы, связанные с потерями от брака, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве». Суммы фактической себестоимости готовой продукции в зависимости от принятой в организации учетной политики могут списываться с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

* 1. **Задачи учета затрат**

Правильная организация учета затрат на производство продукции обеспечивает действенный контроль за эффективным использованием предприятием находящихся в его распоряжении основных производственных средств, производственных запасов и других ресурсов.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство являются:

* + учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям;
	+ учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению;
	+ калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости;
	+ выявление результатов деятельности структурных хозрасчетных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции;
	+ выявление резервов снижения себестоимости продукции;
	+ предоставление управленческим структурам предприятия информации, необходимой для управления производственными процессами и принятия решений.

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений.

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

* 1. **Методы учета затрат и калькулирование себестоимости.**

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Иными словами, это совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления калькуляционных единиц. Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и т.п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей Методы учета затрат на предприятиях легкой промышленности можно организовать в зависимости от способа оценки затрат, от характера технологического процесса или от полноты включения затрат в себестоимость готовой продукции.

В зависимости от способа оценки затрат методы учета подразделяются на следующие виды: метод учета затрат по фактической себестоимости; метод учета затрат по нормативной себестоимости; метод учета затрат по плановой себестоимости.

В зависимости от характера технологического процесса производства методы учета затрат делятся на: котловой; позаказный; попередельный (полуфабрикатный или бесполуфабрикатный).

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость готовой продукции различают: метод учета затрат по полной себестоимости; метод учета затрат по сокращенной себестоимости.

Несмотря на простоту расчетов затрат методом по фактической себестоимости, данный метод используется редко, так как основной его недостаток состоит в том, что фактические затраты могут быть определены лишь в конце отчетного периода.

Суть нормативного метода учета затрат состоит в том, что предварительно экономистами предприятия определяются нормы затрат на каждый вид изготавливаемой продукции (как правило, нормы определяются исходя из действующих на начало отчетного периода норм затрат). В ходе производственного процесса учет затрат ведется в пределах этих установленных норм, и определяются отклонения от них. Применение этого метода позволяет не только определить какие затраты были осуществлены при изготовлении продукции, но и какими они должны быть. Этот метод в легкой промышленности используется в условиях крупносерийного производства продукции, например, в швейном, трикотажном, обувном производстве. Затраты на изготовление единицы или партии изделий рассчитываются исходя из принятых норм на производство с последующим раздельным учетом возникших отклонений от норм и изменений принятых норм (на что составляются сигнальные оправдательные документы с отличительными признаками). Нормативные калькуляции составляются на каждый вид и фасон изделия. Однако недостатком данного метода является большая трудоемкость расчетов.

Метод учета затрат по плановой себестоимости основан на применении плановых норм, рассчитанных не из действующих норм затрат, а с учетом прогнозов на будущее.

Котловой или простой метод может применяться при производстве однородной продукции или ограниченного числа видов продукции при отсутствии незавершенного производства. При использовании этого метода все затраты учитываются на счете 20 «Основное производство» без распределения по видам продукции. Себестоимость единицы продукции определяется путем деления всей суммы затрат, произведенных за отчетный период, на количество выпущенной за этот период продукции.

При применении позаказного метода учет затрат на производство ведется в разрезе отдельных заказов на изготовление изделия, партии изделий. К счету 20 «Основное производство» открываются субсчета для каждого отдельного заказа, на которых учитываются расходы, осуществленные при выполнении этих заказов. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммы затрат на производство заказа на количество изделий, изготовленных в рамках этого заказа. В легкой промышленности применение позаказного метода возможно в швейных, трикотажных, обувных предприятиях индивидуального и мелкосерийного производства, при которых заказы формируются исходя из индивидуальности спроса (выполнение работ по индивидуальным заказам). При позаказном методе затраты планируются и учитываются по каждому конкретному заказу. Объектом калькулирования и учета затрат при позаказном методе выступают конкретный вид изделия или одежды, изготовляемых по заказам.

В условиях массового производства одного наименования изделия может использоваться и поиздельный метод учета затрат. При этом за объект учета и калькулирования затрат принимается вид изделия в зависимости от прейскуранта (артикул, сорт, размер и тому подобное).

Если технологический процесс изготовления продукции состоит из нескольких последовательных стадий обработки сырья и полуфабрикатов, изготовленных в процессе обработки, то удобно применять попередельный метод. Каждая стадия технологического процесса, в результате которой выпускаются полуфабрикаты или готовая продукция, называется переделом. Суть попередельного метода состоит в том, что объектом учета затрат является передел, внутри которого учет ведется по статьям калькуляции и видам изготавливаемой продукции. Отметим, что в легкой промышленности попередельный метод учета затрат используется в основном в текстильной промышленности. Соотношение методов и способов калькулирования представлены ниже:

|  |  |
| --- | --- |
| Методы калькулирования | Способы калькулирования |
| Позаказной | Суммирование затрат, прямой расчет, исключение затрат |
| Попредельный | Распределение затрат, суммирование затрат, исключение затрат |
| Попроцессный | Суммирование затрат, прямой расчет, нормативный  |

Используемый организацией метод учета затрат закрепляется в учетной политике организации.

**Пример:** Заказ комплекта мебели для школьного класса. В комплект входит:

• 6 ученических столов;

• 12 стульев.

Для исполнения заказа комплекта школьной мебели у столяра появляются такие позиции издержек, как: дерево, клей, шурупы, лак, краска, энергия (электричество), износ оборудования помещения, износ и издержки транспорта для доставки заказа, рабочее время работников по производству мебели и ее сборке, пропорциональные административные расходы по выполнению заказа.

Требуется: Распределить перечисленные издержки на постоянные и переменные, рассчитать все виды издержек, представленные в таблицах.

Таблица 1.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Стол**  | **Расход на одно изделие**  | **Цена, руб.** | **Сумма расходов** | **Виды издержек** |
| - фанера | 2 кв.м. | 150 | 300 |  |
| - крепеж | 1 копм. | 12 | 12 |  |
| - единый социальный налог | 26% от зарплаты |  | 52 |  |
| - содержание здания |  |  | 240 |  |
| - лак | 0,2 кг. | 100 | 20 |  |
| - краска | 0,2 кг. | 80 | 16 |  |
| - административно-управленческиерасходы |  |  | 360 |  |
| - электричество | 3 кВт | 3 | 9 |  |
| - зарплата | 200 руб. |  | 200 |  |
| - амортизация оборудования |  |  | 120 |  |
| ИТОГО ПОСТОЯННЫЕ |  |  |  |  |
| ИТОГО ПЕРЕМЕННЫЕ |  |  |  |  |

Таблица 2.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Стол**  | **Расход на одно изделие**  | **Цена, руб.** | **Сумма расходов** | **Виды издержек** |
| - фанера | 0,5 кв.м. | 150 | 75 |  |
| - крепеж | 1 копм. | 12 | 12 |  |
| - металл | 4 м | 30 | 120 |  |
| - лак  | 0,1 кг. | 100 | 10 |  |
| - содержание здания |  |  | 240 |  |
| - краска  | 0,1 кг. | 80 | 8 |  |
| - амортизация оборудования |  |  | 120 |  |
| - электричество | 1 кВт | 3 | 3 |  |
| - заработная плата рабочим | 40 руб. |  | 40 |  |
| - административно-управленческиерасходы |  |  | 360 |  |
| - единый социальный налог | 26% от зарплаты |  | 10 |  |
| ИТОГО ПОСТОЯННЫЕ  |  |  |  |  |
| ИТОГО ПЕРЕМЕННЫЕ |  |  |  |  |

Таблица 3.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Q, (шт, столы)** | **AFC, руб,** | **FC****Тыс.руб.** | **AVC руб,** | **VC****Тыс.руб.** | **ATC** **руб,** | **TC****Тыс.руб.** | **MC****руб,** |
| 0 |  |  |  |  |  |  |  |
| 1 |  |  |  |  |  |  |  |
| 2 |  |  |  |  |  |  |  |
| 3 |  |  |  |  |  |  |  |
| 4 |  |  |  |  |  |  |  |
| 5 |  |  |  |  |  |  |  |
| 6 |  |  |  |  |  |  |  |

Таблица 4.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Q, (шт, столы)** | **AFC, руб,** | **FC****Тыс.руб.** | **AVC руб,** | **VC****Тыс.руб.** | **ATC** **руб,** | **TC****Тыс.руб.** | **MC****руб,** |
| 0 |  |  |  |  |  |  |  |
| 1 |  |  |  |  |  |  |  |
| 2 |  |  |  |  |  |  |  |
| 3 |  |  |  |  |  |  |  |
| 4 |  |  |  |  |  |  |  |
| 5 |  |  |  |  |  |  |  |
| 6 |  |  |  |  |  |  |  |
| 7 |  |  |  |  |  |  |  |
| 8 |  |  |  |  |  |  |  |
| 9 |  |  |  |  |  |  |  |
| 10 |  |  |  |  |  |  |  |
| 11 |  |  |  |  |  |  |  |
| 12 |  |  |  |  |  |  |  |

**Решение примера:** Для исполнения заказа комплекта школьной мебели у столяра появляются такие позиции издержек, как: дерево, клей, шурупы, лак, краска, энергия (электричество), износ оборудования и помещения, износ и издержки транспорта для доставки заказа, рабочее время работников по производству мебели и ее сборке, пропорциональные административные расходы по выполнению заказа. Распределить перечисленные издержки на постоянные и переменные, рассчитать все виды издержек, представленные в таблицах.

Таблица 1.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Стол**  | **Расход на одно изделие**  | **Цена, руб.** | **Сумма расходов** | **Виды издержек** |
| - фанера | 2 кв.м. | 150 | 300 | переменные |
| - лак | 0,2 кг. | 100 | 20 | переменные |
| - крепеж | 1 копм. | 12 | 12 | переменные |
| - краска | 0,2 кг. | 80 | 16 | переменные |
| - электричество | 3 кВт | 3 | 9 | переменные |
| - зарплата | 200 руб. |  | 200 | переменные |
| - единый социальный налог | 26% от зарплаты |  | 52 | переменные |
| **Итого**  |  |  | **609** | **переменные** |
| - содержание здания |  |  | 240 | Постоянные  |
| - лак | 0,2 кг. | 100 | 20 | Постоянные  |
| - административно-управленческиерасходы |  |  | 360 | Постоянные  |
| - амортизация оборудования |  |  | 120 | Постоянные  |
| **Итого** |  |  | **720** | **Постоянные**  |

Таблица 2.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Стол**  | **Расход на одно изделие**  | **Цена, руб.** | **Сумма расходов** | **Виды издержек** |
| - фанера | 0,5 кв.м. | 150 | 75 | переменные |
| - крепеж | 1 копм. | 12 | 12 | переменные |
| - металл | 4 м | 30 | 120 | переменные |
| - лак  | 0,1 кг. | 100 | 10 | переменные |
| - электричество | 1 кВт | 3 | 3 | переменные |
| - заработная плата рабочим | 40 руб. |  | 40 | переменные |
| - электричество | 1 кВт | 3 | 3 | переменные |
| **Итого**  |  |  | **278** | **переменные** |
| - содержание здания |  |  | 240 | Постоянные |
| - амортизация оборудования |  |  | 120 | Постоянные |
| - административно-управленческиерасходы |  |  | 360 | постоянные |
| **Итого**  |  |  | **720** | **постоянные** |

Таблица 3.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Q, (шт, столы)** | **AFC,** **руб,** | **FC****Тыс.руб.** | **AVC руб,** | **VC****Тыс.руб.** | **ATC = АУС+АРС****руб,** | **TC=FC +VC** **Тыс.руб.** | **MC****руб,** |
| 0 |  | 720 |  | 0 |  | 720+0=720 |  |
| 1 | 720/1=720 | 720 | 609 | 609\*1=609 | 609+720=1667 | 720+609=1667 | 609 |
| 2 | 720/2=360 | 720 | 609 | 609\*2=1218 | 609+360=969 | 720+1218=1938 | 609 |
| 3 | 720/3=240 | 720 | 609 | 609\*3=1827 | 609+240=849 | 720+1827=2547 | 609 |
| 4 | 720/4=180 | 720 | 609 | 609\*4=2436 | 609+180=789 | 720+2436=3156 | 609 |
| 5 | 720/5=145 | 720 | 609 | 609\*5=3045 | 609+145=754 | 720+3045=3765 | 609 |
| 6 | 720/6=120 | 720 | 609 | 609\*6=3654 | 609+120=729 | 720+3654=4374 | 609 |

Таблица 4.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Q, (шт, столы)** | **AFC, руб,** | **FC****Тыс.руб.** | **AVC руб,** | **VC****Тыс.руб.** | **ATC = АУС+АРС****руб,** | **TC=FC +VC** **Тыс.руб.** | **MC****руб,** |
| 0 |  | 720 |  | 0 |  | 720+0=720 |  |
| 1 | 720/1 =720 | 720 | 278 | 278 | 720+278=998 | 720+278=998 | 278 |
| 2 | 720/2=360 | 720 | 278 | 278\*2= 556 | 360+278=638 | 720+556=1276 | 278 |
| 3 | 720/3=240 | 720 | 278 | 278\*3= 834 | 240+278=518 | 720+834=1554 | 278 |
| 4 | 720/4=180 | 720 | 278 | 278\*4=1112 | 180+278=458 | 720+1112=1832 | 278 |
| 5 | 720/5=145 | 720 | 278 | 278\*5=1390 | 145+278=423 | 720+1390=2110 | 278 |
| 6 | 720/6=120 | 720 | 278 | 278\*6=1668 | 120+278=398 | 720+1668=2388 | 278 |
| 7 | 720|7=102,85 | 720 | 278 | 278\*7=1946 | 102,85+278=380,85 | 720+1946=2666 | 278 |
| 8 | 720/8=90 | 720 | 278 | 278\*8=2224 | 90+278=368 | 720+2224=2944 | 278 |
| 9 | 720/9=80 | 720 | 278 | 278\*9=2502 | 80+278=358 | 720+2502=3222 | 278 |
| 10 | 720/10=72 | 720 | 278 | 278\*10=2780 | 72+278=350 | 720+2780=3500 | 278 |
| 11 | 720/11=65,45 | 720 | 278 | 278\*11=3058 | 65,45+278=343,45 | 720+3058=3778 | 278 |
| 12 | 720/12=60 | 720 | 278 | 278\*12=3336 | 60+278=338 | 720+3336=4056 | 278 |

**4.Основная характеристика понятия «Калькулирование»**

 В современной экономической литературе калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

 Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а так же для внутреннего потребления. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей:

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а так же для анализа и динамики себестоимости.

 Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов. Процесс калькулирования производится на основании учета производственных издержек (производственного учета). Объект калькулирования – это вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительной стоимости. Обоснованная номенклатура объектов калькулирования является непременным условием достоверности калькуляций, обеспечивает необходимую информацию о себестоимости продуктов, определяет структуру калькуляционного учета.

Номенклатуру объектов калькулирования разрабатывают на каждом предприятии с учетом типа производства, ассортимента продукции, ее сложности, уровня унификации деталей и узлов в изделиях и других признаков, характеризующих принадлежность затрат. Нередко объект калькулирования называют носителем затрат.

Отрасли машиностроения, легкой промышленности, черной и цветной металлургии, строительных материалов, резинотехнических изделий характеризуются большой номенклатурой продукции, значительным уровнем унификации отдельных частей изделий между собой. Эти отрасли укрупняют калькуляционные объекты по признаку однородности выпускаемых изделий. Однородными считают виды продукции, которые характеризуются общностью технологии, конструкции, наличием общих деталей, узлов и полуфабрикатов, вырабатываемых из однородного сырья и материалов, примерно одинаковым уровнем материалоемкости и трудоемкости. Соблюдение принципов группировки изделий в единый объект калькулирования является основным условием, отвечающим требованиям управления себестоимостью.

Однородные группы создаются и в индивидуальных, и в мелкосерийных производствах в отношении деталей и узлов с общей применяемостью в разных заказах. Причем в отдельный объект калькулирования выделяют оригинальные детали и узлы, относящиеся к конкретным заказам. Внутри однородных групп изделий калькулируют отдельные сорта, марки, фасоны и виды изделий.

Объектами калькулирования в отраслях с длительным циклом производства крупных и сложных изделий (судостроение, турбо-энергостроение и т.п.) выступают обособленные конструкционные части этих изделий.

Отрасли с физико-химическими и химическими методами переработки сырья, где процесс получения продуктов состоит из нескольких последовательных стадий производства, объектом калькулирования выбирают продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Необоснованный выбор объекта калькулирования и нарушение общепринятых принципов разработки номенклатуры объектов приводят к искажению данных о фактической себестоимости конкретных изделий и обезличиванию издержек по отношению к видам продукции.

Общие принципы формирования объектов учета затрат и объектов калькулирования обусловлены единством метода учета затрат на производство и способа калькулирования.

1. **Разработка плановых калькуляций**

 Цель разработки плановых калькуляций - это расчет себестоимости единицы продукции. К калькулированию приступают после составления частных смет затрат основных производств. Себестоимость единицы продукции рассчитывают по статьям расходов, которые называют калькуляционными статьями. На промышленных предприятиях разрабатываются средние (обезличенные) и видовые (сортовые) калькуляции, а также плановые и отчетные.

 Средняя калькуляция - это исчисление средней себестоимости продукции по всему вырабатываемому ассортименту. Для этого общую сумму затрат по отдельным статьям делят на общий плановый объем производства и полученные результаты суммируют. Однако средняя калькуляция не позволяет установить, насколько изменилась себестоимость единицы продукции разных видов за сравниваемые периоды, т.к. она получена в среднем по всему вырабатываемому ассортименту. Поэтому наряду со средней разрабатываются видовые калькуляции.

 Видовая калькуляция - это исчисление себестоимости продукции по каждому ее виду. Разработка видовой калькуляции необходима для: контроля снижения себестоимости единицы продукции конкретных видов; сопоставления работы разных предприятий, вырабатывающих одинаковый ассортимент продукции; установления цен; для расчета рентабельности продукции; установления эффективности новой техники и организационно-технических мероприятий.

 Для определения видовой себестоимости общую сумму затрат по каждой статье распределяют между видами (сортами) продукции. Важно, каким способом и, по каким признакам осуществляется это распределение. Эти способы и признаки должны выражать важнейшие технологические особенности производства.

 Для обоснования признаков распределения затрат между отдельными видами продукции и расходов на обработку, условно выделяют три основных группы расходов: 1) заработная плата производственных рабочих и отчислений на социальное страхование; 2) расходы по содержанию оборудования; 3) цеховые и общефабричные расходы.

 Первая группа расходов наиболее точно распределяется пропорционально трудоемкости производства продукции. Там, где данный показатель не рассчитывается, распределение производят пропорционально заработной плате по сдельным расценкам рабочих-сдельщиков основной категории.

 Вторая группа расходов распределяется между видами продукции пропорционально машино-часам, затраченным на производство продукции каждого вида.

 Третья группа расходов распределяется пропорционально сумме заработной плате производственных рабочих и расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, отнесенных на отдельные виды продукции.

 После распределения затрат по каждой статье, приступают к вычислению себестоимости продукции каждого вида. Это этап аналогичен разработке средней калькуляции.

 Плановую калькуляцию получают рассчитывая затраты на единицу конкретного вида продукции, при этом исходят из плановых норм расхода сырья, материалов, топлива, электрической энергии, норм затрат труда и денежных средств.

 Отчетную калькуляцию составляют на основе данных бухгалтерского учета. Она показывает фактические затраты на единицу соответствующего вида продукции за отчетный период.

|  |
| --- |
| **Дидактические материалы по модулю «Бухгалтерский учет. Калькулирование».** |

Целевая группа: учителя / учащиеся

Содержание: дидактические материалы по отдельным темам модуля,

 материалы для передачи знаний на занятиях.

Разработка: дидактические материалы на уровне среднего

 Образования, модульная структура по темам.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Темы** | **Время /** **ур = ч.** | **Стр.** |
| 1 | Попроцессный метод калькулирования  |  |  |
| 2 | Позаказный метод калькулирования |  |  |
| 3 | Попередельный метод калькулирования |  |  |
| 4 | Калькуляция себестоимости с полным распределением затрат |  |  |
| 5 | Калькуляция себестоимости по переменным издержкам |  |  |

|  |
| --- |
| **Тема 1. Попроцессный метод калькулирования** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№** | **Темы** | **Время / ур = ч.** |
| 1 | Особенности попроцессного метода калькулирования |  |
| 2 | Условная единица продукции, удельная себестоимость |  |
| 3 | Применение попроцесного метода |  |

**1. Предпосылки\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

Учащиеся…

* уже изучили теоретические основы бухгалтерского учета, его основные цели и задачи.
* в состоянии дать определение таким понятием как себестоимость и ее составных элементов.
* дать определение расходам, затратам и издержкам производства и показать отличия данных элементов
* имеют представление о калькулирование и знают основные методы калькулирования

**2.Учебные цели\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

Учащиеся должны…

* иметь представление об особенностях попроцессного метода расчета калькуляции
* определять условную единицу продукции, удельную себестоимость продукции
* уметь применять попроцессный метод в практической деятельности

**3. Планирование занятия\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Меры** | **Средство\*)** | **Социальная форма** | **Время \ мин** |
| 1 | **Введение:**В качестве вступления в тему «Бухглтерский учет. Калькулирование» дается понятие данного метода и его особенностей. Учащиеся получают РЛ 1 и отвечают на вопросы вместе с партнёром. Затем в классе оговариваются непонятные моменты по теме. | РЛ 1РЛПР 1 | Работа в парах.Класс(дискуссия) | 10 |
| 2 | **Информационная фаза:**Работа над темой продолжается в более сложной форме. Учащиеся получают РЛ 2 и в условиях работы в парных группах пытаются найти ответы на возможные варианты применения попроцессного метода в практической деятельности. Материал обсуждается в классе. | РЛ 2РЛПР 2 | Работа в парах.Класс(дискуссия) | 30 |
| 3 | На основании приведенного материала:- учитель объясняет основную проблему калькулирования;- рассказывает об особенностях данного метода и показывает для чего необходима условная единица и условная себестоимость;- поясняет самые важные моменты применения попроцессного метода.Учащиеся получают ИЛ 1 | ПР 1-5ИЛ 1 | Учитель(доклад) | 20 |
|  4 | **Задания:**РЛ 3 включает в себя тренировочное задание, которое помогут ученикам более подробно и более основательно закрепить пройденный материал.Задание должно использоваться в качестве импульса для дискуссии в классе и для индивидуальной работы | РЛ 3 РЛПР 3 | Класс(дискуссия)Индув. работа | 30 |

Пояснение:

ПП, ПР = слайды повер-пойнт, прозрачки IВ = informationsblatter

ИЛ = информационные листы.

РЛ = рабочие листы.

РЛПР = рабочие листы: предложение решения.

**4. Комментарий по планированию занятия\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**Введение.** В качестве вступления был выбран пример из жизненной ситуации учащихся для наиболее лучшего использования имеющихся знаний, а также для стимулирования общего мышления и активного участия в работе.

**Информационная фаза.** Первым шагом является развитие примера. Ставя те же самые вопросы, учащиеся должны осмыслить, как сложны и комплексны, становятся решения, как только начинается производство в большом количестве. Всё сказанное словами учащихся переводится на производственно-экономическую основу.

Класс делиться на две группы. Каждая группа получается лист ИЛ1с описание метода расчета себестоимости; перечень вопросов РЛ1, ответив на которые ученики должны будут разобраться в специфике данного метода. РЛ2 – задание с практическим примером

**Задания.** Закрепить умение пользоваться методо расчета себестоимости. Так же ученики получать задание на дом . при решение которого ученики должны будут указать недостатки и достоинства и преимущества.

**5. Список использованной литературы**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Астахов В.П. Бухгалтерский учет и налогообложение. – Ростов н/Д, 1999.

Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф., Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности. – М.,1999.

**6. Учебные материалы для учителя / Учебные материалы для учащихся**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Слайды ПП 1: Методы учета затрат и калькулирования

 себестоимости продукции

 ПП 2: Методы учета и калькулирование

 ПП 3: Теория издержек

Информационные листы ИЛ 1: Особенности попроцесного метода

 калькулирования

 ИЛ 2: Условная единица продукции, удельная

 себестоимость

 ИЛ 3: Применение попроцесного метода

Рабочие листы РЛ 1: Рассчитать себестоимость добычи речного

 песка за один месяц

 РЛ 2: Рассчитать затраты электроэнергии за

 один месяц

**ИЛ 1. Особенности попроцесного метода калькулирования**

При попроцессной калькуляции производственные затраты группируются по подразделениям или по производственным процессам. Этот метод предусматривает дифференцированный учет затрат по каждому технологическому процессу, по участкам и цехам и иным центрам возникновения затрат как систему контроля за издержками производства и себестоимостью продукта. Полные производственные затраты аккумулируются по двум основным статьям – прямым материалам и конверсионным затратам (сумме прямых затрат на оплату труда и отнесенных на себестоимость готовой продукции заводских накладных расходов).

Попроцессная калькуляция удобна для тех компаний, которые производят сплошную массу одинаковой продукции посредством ряда операций или процессов. Попроцессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной, лесозаготовительной), в энергетике, а так же в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства, т.е. там, где присутствует массовый тип производства, непродолжительный производственный цикл, ограниченная номенклатура выпускаемой продукции, единая единица измерения и калькулирования, отсутствие, либо незначительные размеры незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция (оказываемая услуга) является одновременно и объектом учета затрат, и объектом калькулирования.

Часто попроцессный метод рассматривают как упрощенную разновидность попередельного калькулирования.

**ИЛ 2. Условная единица продукции. Удельная себестоимость.**

Учет затрат методом попроцессной калькуляции содержит четыре основные операции:

1. Суммирование движущихся в потоке вещественных единиц продукции. На первом этапе определяется сумма единиц продукции, подвергшейся обработке в данном подразделении в течение отчетного периода времени. При этом объем на входе должен равняться объему на выходе. Этот этап позволяет выявить утраченные в процессе производства единицы продукции. Взаимозависимость может быть выражена формулой:

Зпр + I = Зкп + Т ,

где - Зпр – первоначальные запасы,

 - I – количество продукции на начало периода,

 - Зкп – запасы на конец периода,

 - Т - количество единиц завершенной и переданной далее продукции.

2. Определение продукции на выходе в условных (эквивалентных) единицах. Условные единицы продукции используют для измерения количества изделий, изготовленных за определенный период. Для того, чтобы выявить удельную себестоимость в условиях многопроцессного производства важно установить полный объем работы, выполненной за отчетный период. В обрабатывающих отраслях существует специфическая причина, связанная с тем, как учитывать все еще не завершенное производство, т. е. работы на конец отчетного периода выполненные частично. Для целей попроцессной калькуляции затрат единицы частично завершенной продукции измеряются на основе эквивалентов полных единиц продукции. Эквивалентные единицы представляют собой показатель того, какое число полных единиц продукции соответствует количеству полностью завершенных единиц продукции плюс количество частично завершенных единиц продукции. Например, 100 единиц продукции со степенью завершенности в 60%, с точки зрения производственных затрат, эквивалентны 60 полностью завершенным единицам.

3. Определение полных учитываемых затрат и вычисление удельной себестоимости в расчете на эквивалентную единицу. На этом этапе суммируются полные затраты отнесенные на производственное подразделение в отчетном периоде. Удельная себестоимость в расчете на эквивалент составит:

Ус = Пз / Эп ,

где - Ус – удельная себестоимость,

 - Пз – полные затраты за период времени,

 - Эп – эквивалентные единицы продукции за период времени.

4. Учет единиц завершенной и переданной далее продукции и единиц, остающихся в незавершенном производстве.

Удельная себестоимость при попроцессной калькуляции представляет собой усредненный показатель, соответственно и попроцессная система учета требует меньшего числа хозяйственных операции, чем позаказная система. Именно поэтому многие компании предпочитают пользоваться попроцессной калькуляцией затрат. В любом случае, прежде чем остановиться на конкретной системе, необходимо уяснить принципиальные особенности каждой системы в более широком плане. Обычно выбор того или иного метода калькулирования в значительной степени зависит от характеристик производственного процесса и видов производимой продукции. Если это продукция одного типа, она продвигается от одного технологического участка к другому непрерывным потоком, предпочтительным является метод попроцессной калькуляции затрат. Однако если затраты на производство различных видов продукции значительно отличаются друг от друга, то применение попроцессной калькуляции не сможет обеспечить производителя адекватной информацией, поэтому здесь более уместно воспользоваться методом позаказной калькуляции.

Некоторые компании могут посчитать необходимым применить смешанный вариант использования этих двух систем, исходя при этом из характера движения продукции по производственным цехам, например, в условиях параллельных технологических процессов.

**ИЛ 3. Применение попроцессного метода**

Наиболее подходят для попроцессной калькуляции предприятия, имеющие следующие особенности:

* Качество продукции однородно;
* Отдельный заказ не оказывает влияния на производственный процесс в целом;
* Выполнение заказов покупателя обеспечивается на основе запасов производителя;
* Производство является серийным массовым и осуществляется поточным способом;
* Применяется стандартизация технологических процессов и продукции производства;
* Спрос на выпускаемую продукцию постоянен;
* Контроль затрат по производственным подразделениям является более целесообразным, чем учет на основе требований покупателя или характеристик продукции;
* Стандарты по качеству проверяются на уровне производственных подразделений; например, технический контроль проводится на уровне производственных подразделений непосредственно на линии в ходе производственного процесса;

В производствах, где:

* Производится один вид продукции
* Не возникают запасы полуфабрикатов
* Не образуются запасы готовой продукции

может применяться *метод простого калькулирования*. Если у предприятия нет запасов готовой продукции (энергетические, транспортные организации), используется метод простого одноступенчатого калькулирования. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции:

 З

 С = ------ ,

 Х

Где - С – себестоимость единицы продукции;

З – совокупные затраты за отчетный период;

Х – количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры).

*Метод простого одноступенчатого калькулирования* может применяться не только в отраслях материального производства, но и в непроизводственной сфере при оказании услуг.

В реальности производств, отвечающим всем трем вышеприведенным требованиям немного. На предприятиях, производящих продукцию способную долго хранится, может оставаться остаток нереализованной продукции. В результате из трех вышеназванных условий соблюдаются два первых. На таких предприятиях применяется *метод простого двухступенчатого калькулирования*. Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа.

1. Рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции

2. сумма управленческих и коммерческих расходов делится на количество проданной за отчетный период продукции

3. суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах.

Себестоимость продукции методом простого двухступенчатого калькулирования рассчитывается по формуле:

 З1 З2

 С = ------- + -------- ,

 Х1 Х2

Где - С – полная себестоимость единицы продукции;

З1 – совокупные производственные затраты за отчетный период;

З2 – управленческие и коммерческие расходы за отчетный период;

Х1 – количество единиц продукции, произведенной за отчетный период

Х2 – количество единиц продукции, реализованной за отчетный период

Метод простого двухступенчатого калькулирования позволяет:

* Оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости
* Отнести расходы по управлению и сбыту в полном объеме на количество проданной продукции.

На производстве, состоящем из нескольких стадий (переделов), имеющем промежуточный склад полуфабрикатов, запасы которых меняются от передела к переделу пользуются *методом простого многоступенчатого калькулирования*. Поскольку количество полуфабрикатов каждого передела не совпадает с количеством готовых продуктов необходимо организовать учет издержек и количества изготовленных полуфабрикатов по каждому переделу. Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

 Зпр1 Зпр2 Зпр3 Зпрn Зупр

 С = ----- + ------ + ------ + … + ------ + ------ ,

 Х1  Х2  Х3  Хn Хупр

Где - С – полная себестоимость единицы продукции;

Зпр1, Зпр2, Зпр3, Зпрn  – совокупные производственные издержки каждого передела

Зупр– управленческие и коммерческие расходы за отчетный период;

Х1, Х2, Х3, Хn – количество полуфабрикатов, изготовленных за отчетный период каждым переделом

Хупр – количество проданных единиц продукции за отчетный период.

Для повышения аналитичности расчетов затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции целесообразно учитывать отдельно, а в рамках переделов - лишь добавленные затраты (заработную плату плюс общепроизводственные расходы) каждого из них. Такая разновидность простого калькулирования называется *калькулированием издержек по стадиям обработки*.

Формула в этом случае имеет следующий вид:

 Здоб1 Здоб2  Здоб3 Здобn Зупр

 С = Зм  + ------- + ------- + ------- + … + ------- + ------- ,

 Х1  Х2  Х3 Хn Хупр

Где - С – полная себестоимость;

Зм – затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции;

Здоб1, Здоб2, Здоб3, Здобn – добавленные затраты каждого передела

Зупр– управленческие и коммерческие расходы за отчетный период;

Х1, Х2, Х3, Хn – количество полуфабрикатов, реализованных за отчетный период каждым переделом

Хупр – количество проданных единиц продукции за отчетный период

Существует три различных способа организации движения продукции связанного с попроцессной калькуляцией затрат:

Последовательное перемещение

Параллельное перемещение

Избирательное перемещение

Последовательное перемещение:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Подразделение 1 | Подразделение 2 | Подразделение 3 | Готовая продукция |

Параллельное перемещение:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Подразделение 1 | Подразделение 2 |  |  |
|  |  | Подразделение Х | Готовая продукция |
| Подразделение А | Подразделение Б |  |  |

Избирательное перемещение:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Подразделение 1 | Подразделение 4 | Подразделение 5 |
| Готовая продукция |
| Подразделение 2 | Подразделение 3 |

При последовательном перемещении каждый продукт подвергается одинаковой серии операций. В текстильной промышленности, например, фабрика обычно имеет прядильный цех и цех окраски. Пряжа из прядильного цеха поступает в цех окраски, а затем на склад готовой продукции. Способ перемещения здесь продукции является последовательным.

При параллельном перемещении отдельные виды работ выполняются одновременно, а затем в определенном процессе сходятся в единую цепочку. По тем видам работ, которые производятся одновременно, может потребоваться применение калькуляции позаказного типа, для учета различий в затратах на одновременное проведение различных видов работ. Такая схема применяется в производстве консервированных продуктов питания. Так, при изготовлении фруктовых смесей разные виды фруктов очищаются от кожуры и перерабатываются одновременно на разных производственных участках. После этого на заключительных этапах переработки и консервирования они смешиваются и поступают на склад готовой продукции.

При избирательном перемещении продукция проходит технологические ряды внутризаводских подразделений, каждый из которых построен в соответствии с требованиями, предъявляемыми к конечному продукту. При мясопереработке, например, часть мяса после забоя поступает на мясорубку и упаковку, а затем на склад готовой продукции. В то же самое время другая часть проходит обработку копчением, затем упаковывается и поступает на склад. Этот способ может применяться в разнообразных формах.

Для попроцессной калькуляции затрат используется так называемая сводная ведомость затрат на производство. В ней обобщаются как полные затраты, так и показатели удельной себестоимости, отнесенные на то или иное подразделение, и содержится распределение полных затрат между запасами незавершенного производства и единицами завершенной и переданной далее (или запасами продукции) продукции.

Сводная ведомость затрат на производство охватывает все четыре этапа калькуляции и служит источником для ежемесячного внесения записей в журнал операций. Это удобная процедура, при которой данные о затратах докладываются руководству.

**РЛ 1. Рассчитать себестоимость добычи речного песка за один месяц.**

Курьер по добычи речного песка. За месяц добыто 900 тонн песка. Определить себестоимость 1 тонны песка. Затраты на добычу песка за один месяц представлены в таблице:

|  |  |
| --- | --- |
| Статья | Тыс., сом |
| Основная заработная плата производственных рабочих | 99 |
| Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 71 |
| Общепроизводственные расходы | 40 |
| Общехозяйственные расходы | 31 |
| Прочие затраты  | 30 |
| Итого производственная себестоимость |  |
|  |  |

**РЛПР 1. Решение примера**

|  |  |
| --- | --- |
| Статья | Тыс., сом |
| Основная заработная плата производственных рабочих | 99 000  |
| Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 71 000  |
| Общепроизводственные расходы | 40 000 |
| Общехозяйственные расходы | 31 000 |
| Прочие затраты  | 30 000 |
| **Итого производственная себестоимость** | **271 000** |
| Количество добытого песка  | 900 |
| **Себестоимость 1 тонны песка** | **271 000/900 = 301** |

**ПР 2. Рассчитать себестоимость производства электроэнергии.**

Электростанция по производству электроэнергии.

За месяц вырабатывается 32 млн. кВт/час. Определить себестоимость за один месяц 1 кВт /час.

Затраты на производство электроэнергии за один месяц представлены в таблице.

|  |  |
| --- | --- |
| Статья | Тыс., сом |
| Основная заработная плата производственных рабочих | 12,8 |
| Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 35,2 |
| Общепроизводственные расходы | 9,6 |
| Общехозяйственные расходы | 5,3 |
| Прочие затраты  | 7,5 |
| **Итого производственная себестоимость** |  |

**РЛПР 2. Решение примера**

|  |  |
| --- | --- |
| Статья | Тыс., сом |
| Основная заработная плата производственных рабочих | 12,8 |
| Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 35,2 |
| Общепроизводственные расходы | 9,6 |
| Общехозяйственные расходы | 5,3 |
| Прочие затраты  | 7,5 |
| **Итого производственная себестоимость** | **70,4** |

Себестоимость 1кВт/час = 70,4/32=2,2 сом.

|  |
| --- |
| **Тема 2. Позаказный метод калькулирования** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№** | **Темы** | **Время / ур = ч.** |
| 1 | Характеристика, сущность, особенности позаказного метода. |  |
| 2 | Бухгалтерский учет, документооборот позаказного метода учета |  |

**1. Предпосылки\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

Учащиеся…

* уже изучили теоретические основы бухгалтерского учета, его основные цели и задачи.
* в состоянии дать определение таким понятием как себестоимость и ее составных элементов.
* дать определение расходам, затратам и издержкам производства и показать отличия данных элементов
* имеют представление о калькулирование и знают основные методы калькулирования

**2.Учебные цели\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

Учащиеся должны…

* иметь представление об особенностях позаказного метода расчета калькуляции
* правильно вести документооборот с использованием позаказного метода
* уметь применять позаказный метод в практической деятельности

**3. Планирование занятия\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Меры** | **Средство\*)** | **Социальная форма** | **Время \ мин** |
| 1 | **Введение:**В качестве вступления в тему «Бухглтерский учет. Калькулирование» дается понятие данного метода и его особенностей. Учащиеся получают РЛ 1 и отвечают на вопросы вместе с партнёром. Затем в классе оговариваются непонятные моменты по теме. | РЛ 1РЛПР 1 | Работа в парах.Класс(дискуссия) | 10 |
| 2 | **Информационная фаза:**Работа над темой продолжается в более сложной форме. Учащиеся получают РЛ 2 и в условиях работы в парных группах пытаются найти ответы на возможные варианты применения попроцессного метода в практической деятельности. Материал обсуждается в классе. | РЛ 2РЛПР 2 | Работа в парах.Класс(дискуссия) | 30 |
| 3 | На основании приведенного материала:- учитель объясняет основную проблему калькулирования;- рассказывает об особенностях данного метода и показывает для чего необходима условная единица и условная себестоимость;- поясняет самые важные моменты применения попроцессного метода.Учащиеся получают ИЛ 1 | ПР 1-5ИЛ 1 | Учитель(доклад) | 20 |
|  4 | **Задания:**РЛ 3 включает в себя тренировочное задание, которое помогут ученикам более подробно и более основательно закрепить пройденный материал.Задание должно использоваться в качестве импульса для дискуссии в классе и для индивидуальной работы | РЛ 3 РЛПР 3 | Класс(дискуссия)Индув. работа | 30 |

Пояснение:

ПП, ПР = слайды повер-пойнт, прозрачки IВ = informationsblatter

ИЛ = информационные листы.

РЛ = рабочие листы.

РЛПР = рабочие листы: предложение решения.

**4. Комментарий по планированию занятия\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**Введение.** В качестве вступления был выбран пример из жизненной ситуации учащихся для наиболее лучшего использования имеющихся знаний, а также для стимулирования общего мышления и активного участия в работе.

**Информационная фаза.** Первым шагом является развитие примера. Ставя те же самые вопросы, учащиеся должны осмыслить, как сложны и комплексны, становятся решения, как только начинается производство в большом количестве. Всё сказанное словами учащихся переводится на производственно-экономическую основу.

Класс делиться на две группы. Каждая группа получается лист ИЛ1с описание метода расчета себестоимости; перечень вопросов РЛ1, ответив на которые ученики должны будут разобраться в специфике данного метода. РЛ2 – задание с практическим примером

**Задания.** Закрепить умение пользоваться методо расчета себестоимости. Так же ученики получать задание на дом . при решение которого ученики должны будут указать недостатки и достоинства и преимущества.

**5. Список использованной литературы**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Астахов В.П. Бухгалтерский учет и налогообложение. – Ростов н/Д, 1999.

Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф., Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности. – М.,1999.

**6. Учебные материалы для учителя / Учебные материалы для учащихся**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Слайды ПП 1: Виды затрат, издержек и кривые по видам

 издержек

 ПП 2: Задания с примерами по определению

 издержек и затрат

Информационные листы ИЛ 1: Характеристика, сущность, особенности

 позаказного метода

 ИЛ 2: Бухгалтерский учет, документооборот

 позаказного метода учета

Рабочие листы РЛ 1: Рассчитать накладные расходы позаказным

 методом

 РЛ 2: Определить мини-, макси- функцию затрат

 и найти их прогнозируемую величину.

 РЛ 3: Отразите процесс производства и продажи

 продукции на счетах бухгалтерского учета с

 использованием различных баз распределения

 общепроизводственных расходов между

 объектами калькулирования

 РЛ 4: Рассчитайте постатейную сумму затрат на

 одно изделие.

**ИЛ 1. Характеристика, сущность, особенности позаказного метода.**

Позаказный учет производственных затрат аккумулирует затраты по отдельным работам, подрядам и заказам, используется при изготовлении уникальных либо выполняемых по специальному заказу изделий. Такой метод калькуляции применяется тогда, когда продукция производится отдельными партиями или сериями или, когда она изготовляется в соответствии с техническими условиями заказчиками. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления. Наиболее типичны заводы тяжелого машиностроения, создающие блюминги, прокатные станы, экскаваторы больших мощностей, а так же военно-промышленного комплекса, где преобладают механические процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция.

Важнейшими отличительными особенностями единичного типа производства являются:

* Большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам
* Технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за рабочими местами
* Применение универсального оборудования и приспособлений
* Большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций
* Преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации

Кроме того, позаказный метод учета себестоимости применяется в производствах выпускающих опытные образцы продукции; во вспомогательных производствах – при изготовлении специальных инструментов, проведении ремонтных работ; на мелкосерийных промышленных предприятиях - для выпуска продукции, требующейся потребителю в незначительных количествах; на предприятии с физико-химическими процессами - при выпуске отдельных видов продукции; в строительстве; научно-исследовательских институтах; учреждениях здравоохранения; в сфере услуг – при изготовлении индивидуальных заказов.

Сущность данного метода заключается в том, что 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 соответствие с установленной базой распределения.

При данном методе объектом учета затрат и объектом калькулирования является отдельный производственный заказ, выдаваемый на заранее определенное количество продукции (изделий), а фактическая себестоимость изделий, изготовляемых по заказу, определяется после его выполнения.

 Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные монтажные и экспериментальные работы.

 При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции. До момента выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством.

**ИЛ 2: Бухгалтерский учет, документооборот позаказного метода учета**

Учет расходов по отдельным заказам начинается с открытия заказа. Заказ открывается соответствующим бланком заказа или наряда на выполнение заказа, который содержит следующую базовую информацию: тип заказа (для собственного потребления или со стороны, разовый или сводный), номер заказа, характеристика заказа, исполнитель, срок исполнения заказа, период в котором учитываются издержки по заказу. В бухгалтерии предприятия на основании первичных документов производится учет материалов, заработной платы, потерей от брака, износа приспособлений и инструментов, связанных с выполнением заказа - т.е. прямых издержек. В первичных документах проставляется номер заказа. В целях регистрации различных производственных затрат для учета незавершенного производства используют ведомость калькуляции затрат по заказу и видам работ. Для каждого заказа заводится отдельная ведомость, в которой аккумулируются затраты по прямым материалам, прямому труду и заводским накладным расходам, относимым на этот заказ по мере его прохождения через процесс производства. В зависимости от потребностей компании форма ведомости может быть различной. Ведомость (карточка) заказа является основным учетным регистром.

Теперь остановимся на аккумуляции затрат. На счете 20 «Основное производство» организуется аналитический учет по каждому заказу. Прямые материалы и прямой труд относятся непосредственно на конкретный вид работ, списываются и отражаются по дебету счета 20 «Основное производство», затраты, прямо не прослеживаемые, такие как заводские накладные расходы, относят на отдельные работы с использованием заданной ставки (распределения) накладных расходов.

Расчет ставки распределения косвенных расходов (бюджетной ставки) выполняется накануне наступающего отчетного периода в три этапа:

* Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода. Точность этого прогноза зависит от опыта, знаний, интуиции бухгалтера
* Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами, и прогнозируется ее величина. Под базой понимается какой-либо технико-экономический показатель, который наиболее точно увязывает косвенные расходы с объемом готовой продукции. База для распределения косвенных расходов выбирается предприятием самостоятельно.
* Рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя

Применение отнесенной ставки накладных расходов необходимо при сезонных колебаниях деловой активности, тогда можно вывести баллы, близкие по значениям показателям удельной себестоимости. Если же применить фактические величины накладных расходов, то в силу сезонного характера деловой активности месячные показатели удельной себестоимости могут получиться искаженными.

То, что один и тот же продукт в один месяц учитывается по одной ставке заводских накладных расходов, а во второй – по другой, не является логичным. Эта разница в ставках накладных расходов не отражает месячные, нормальные условия производства. Средняя месячная норма, определяемая расходами, исходя из годового объема производства, более точно, чем фактические месячные показатели, отражает типичный характер отношений между полными заводскими накладными расходами и объемом производства.

Степень готовности изделия, используемая для определения ставки заводских накладных расходов, в разных функциональных подразделениях разная. Это зависит от того, какой вид затрат наиболее соответствует действительности на данном производстве и какова, связанная с этим динамика затрат. В одном подразделении для определения коэффициента использования, целесообразно исходить из прямых трудозатрат в человеко-часах, в другом имеет смысл опираться на показатель в машино-часах как наиболее характерный для данного производства. Сравнение отнесенных накладных расходов с фактическими, позволяет определить в каких случаях в течение года на производственную себестоимость было отнесено слишком мало накладных расходов (недопоглощенные накладные расходы), а в каких слишком много (избыточно поглощенные заводские расходы).

Формулы недопоглощенных и избыточно поглощенных заводских накладных расходов выглядят следующим образом:

*Недопоглощенные расходы =*

*Отнесенные накладные расходы < Фактические накладные расходы*

*Избыточно поглощенные расходы =*

*Отнесенные накладные расходы > Фактические накладные расходы*

В конце года разница между фактически отнесенными накладными расходами и отнесенными накладными расходами, если она существует и несущественна, исчерпывается в себестоимости реализованной продукции. Если же эта разница существенна, то тогда затраты на незавершенное производство, себестоимость готовой и реализованной продукции на конец года корректируются, соответственно в единицах продукции или денежных единицах, пропорционально величине отклонения фактических накладных расходов от распределенных.

Типичные записи в журнале при учете операций позаказной калькуляции затрат имеют следующий вид:

* Отнести прямые затраты и прямой труд на продукт-заказ “X”
* Отнести заводские накладные расходы на незавершенное производство по продукту-заказу “X”
* Занести в учет фактические накладные расходы по заказу “X”
* Переместить обработанные изделия по заказу “X”
* Занести в учет продажу готовой продукции по заказу “X”

Можно также использовать калькуляцию по нормативным затратам в сочетании с позаказной калькуляцией. Калькуляция нормативных затрат является тем инструментом, который может дополнить позаказную калькуляцию. Позаказная калькуляция применяется тогда, когда определенными затратами предусматривается одной составной единицы продукции, или небольшой партии самостоятельных изделий. Единицы продукции индивидуализируются сообразно специфическим требованиям покупателей. Установление нормативных затрат может быть полезным при предварительном производстве расчетов по прямым материалам, нормативным заводским накладным расходам, прямому труду необходимым для выполнения каждого заказа. Это сочетание позволяет реально оценить степень риска при производстве, упростить работу менеджера и бухгалтера, сократить затраты времени при анализе конечных результатов деятельности предприятия на определенном отрезке времени.

**РЛ 1.**

Труд аудитора, затраченный на консультации (то есть, на выполнение договоров) относится к прямым трудозатратам. Все другие статьи расходов по фирме классифицируются как накладные.

Фирма имеет следующий бюджет (это сумма спрогнозированных затрат, рассчитанных в соответствии с предварительными оценками деятельности предприятия на ближайший финансовый год):

1) выручка 15 000 р. – 100 %;

2) прямые трудозатраты 3750 р. – 25 %;

3) разница 11 250 р. – 75 %;

4) накладные расходы 10 500 р. – 70 %;

5) операционная прибыль 750 р. – 5 %.

В этом примере коэффициент накладных расходов (отношение плановых накладных расходов к плановым затратам труда)

10 500 / 3750 \* 100 % = 280 %.

По каждому договору составляется плановая смета в человеко-часах, определяющая потребности в привлечении специалистов. Прямые бюджетные трудозатраты – это произведение планового количества часов на расценку за 1 чел.-ч.

Общая сумма по договору будет включать плановую сумму по прямым трудозатратам плюс доля накладных расходов (280 %). В нашем примере относительно простая формула позаказного калькулирования, где используется только одна статья прямых затрат и один коэффициент накладных расходов.

**РЛ 2.**

 На производственном участке за прошедшие десять отчетных периодов при различной степени нагрузки на рабочие места осуществлены следующие фактические затраты:

 **Таблица 1**. Исходные данные

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Отчетный период** | **Объем продукции, ед.** | **Фактические затраты, тыс. д.е.** |
| 1 | 980 | 4150 |
| 2 | 920 | 3810 |
| 3 | 1060 | 4020 |
| 4 | 1290 | 5070 |
| 5 | 1570 | 5430 |
| 6 | 1780 | 5960 |
| 7 | 1820 | 6890 |
| 8 | 1040 | 4050 |
| 9 | 1120 | 4420 |
| 10 | 1080 | 4350 |

Произведите деление затрат в зависимости от степени их переменности по методу высшей и низшей точек. Определите мини-, макси- функцию затрат и найдите их прогнозируемую величину при 2000 ед. объема.

Из таблицы видно, что максимальный объем продукции составил 1820 ед., а минимальный – 930 ед. фактические затраты соответственно равны: 6890 тыс. д.е. и 3810 тыс. д.е. разница в уровнях объема производства продукции: 1820 - 920 = 900 ед.; а в уровнях затрат: 6890 – 3810 = 3080 тыс. д.е. Тогда ставка переменных затрат на 1 ед. объема продукции составит: 3080 / 900 = 3,42 руб.

Соответственно при объеме продукции 2000 ед. будет равна: 2000\*3,42= 6840 тыс. д.е.

Определим абсолютную величину постоянных расходов, которая для любого уровня производства остается неизменной.

Вычислим общую величину переменных расходов для максимального и минимального уровней производства путем умножения ставки переменных расходов на соответствующий объем производства:

1820\*3,42= 6224 руб.

920\*3,42= 3144 руб.

Величина постоянных затрат:

6890-6224= 666 руб.

3810-3144= 666 руб.

Уравнение затрат для данного примера имеет вид:

Y = 666 + 3,42 X

Y– общая величина расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования кузовного корпуса; Х – объем продукции ед..

Подставляя в уравнение различные значения объема производства, можно установит общую величину данного вида затрат.

Этот же метод можно представить графически:

Затраты, д.е.

6890 B

6840 C

3810 F

666A

0 890 1820 2000 объем продукции ед.

Рис. 1. Метод высшей и низшей точек.

Точки А и В – пересечение затрат и объема для минимального и максимально уровней объема производства. Прямая АВ – это линия затрат на производство продукции. Точка пересечения этой линии с осью ординат объема показывает величину постоянных расходов. Прямая АС – это линия затрат на производство 2000 ед. объема.

 **РЛ 3.**

Предприятие осуществляет производство двух видов продукции: продукция А и продукция В. Имеется следующая информация о затратах по видам продукции (д.е.) в расчете на единицу продукции:

Статьи расходов А В

Прямая заработная плата 12 24

Прямые материальные затраты 35 28

Общепроизводственные затраты за отчетный период составили 28300 д.е., общехозяйственные расходы – 34400 д.е. За отчетный период было произведено продукции А – 1200 изделий, продукции В – 800 изделий. Незавершенное производство на начало и конец отчетного периода отсутствует. В течении отчетного периода было отгружено покупателям продукции А 800 изделий и продукции В 750 изделий. Продукция была продана по цене соответственно 108 д.е. и 126 д.е. с учетом НДС 20%.

Задание:

1. Отразите процесс производства и продажи продукции на счетах бухгалтерского учета с использованием различных баз распределения общепроизводственных расходов между объектами калькулирования и с использованием различных способов списания общехозяйственных расходов.

2. Укажите наиболее оптимальный вариант организации учета затрат исходя их следующих критериев: получение максимальной прибыли от продажи продукции; минимальная стоимость оборотных средств в виде готовой продукции на складе.

Распределение затрат, возможно следующими основными способами: пропорционально зарплате основных рабочих, пропорционально прямым материальным затратам, пропорционально сумме прямых затрат.

Общая сумма косвенных затрат составила: 28 300 + 34 400 = 62 700 д.е. Исходя из этой суммы, произведем распределение косвенных затрат пропорционально прямой заработной плате (ЗП) основных рабочих.

**Таблица1.** Распределение общепроизводственных затрат пропорционально прямой заработной плате

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Продукция А** | **Продукция Б** | **Итого** |
| Прямая заработная плата | 12 | 24 | 36 |
| Доля в общей сумме | 33,33% | 66,67% | 100% |
| Распределение косвенных затрат, д.е. | 20 900 | 41 802 | 62700 |

Согласно табличным расчетам, распределение ОПР затрат пропорционально прямой ЗП будет приходится на продукцию А – 20 900 д.е., на продукцию Б – 41 802 д.е.

Далее выполнили распределение косвенных затрат пропорционально прямым материальным затратам.

 **Таблица 2.** Распределение косвенных затрат пропорционально прямым материальным затратам

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Продукция А** | **Продукция Б** | **Итого** |
| Прямые материальные затраты | 35 | 28 | 63 |
| Доля в общей сумме | 55,56% | 44,44% | 100% |
| Распределение косвенных затрат, д.е. | 34 840 | 27 860 | 62 700 |

Согласно табличным расчетам, распределение косвенных затрат пропорционально прямым материальным затратам будет приходится на продукцию А – 34 840 д.е., на продукцию Б – 27 860 д.е.

Далее выполнили распределение косвенных затрат пропорционально сумме всех прямых затрат.

**Таблица3.** Распределение косвенных затрат пропорционально всем прямым затратам

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Продукция А** | **Продукция Б** | **Итого** |
| Прямая заработная плата | 12 | 24 | 36 |
| Прямые материальные затраты | 35 | 28 | 63 |
| Итого | 47 | 52 | 99 |
| Доля в общей сумме | 47,48% | 52,52% | 100% |
| Распределение косвенных затрат, д.е. | 29 770 | 32 930 | 62 700 |

Согласно табличным расчетам, распределение косвенных затрат пропорционально всем прямым затратам, на продукцию А приходится – 29 770 д.е., на продукцию Б – 32 930 д.е.

Мы провели распределение косвенных расходов тремя основными способами. Далее рассчитаем себестоимость по полной и усеченной себестоимости.

Расчет себестоимости и финансового результата методом полной и усеченной себестоимости с распределением косвенных затрат пропорционально прямой заработной плате представлены в таблице.

**Таблица 4.** Расчет себестоимости методом полной и усеченной себестоимости с распределением косвенных затрат пропорционально прямой заработной плате:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Метод директ-костинг | Метод полного распределения |
| Формула расчета | Значение продукция А | Значение продукция Б | Формула расчета | Значение продукция А | Значение продукция Б |
| Выручка от реализации | (Цена х Объем реализации) | 86 400 | 94 500 | (Цена х Объем реализации) | 86 400 | 94 500 |
| Себестоимость ед. продукции | - | 47 | 52 | (Переменные затраты на ед. + Постоянные затраты / Объем производства) | 17 | 52 |
| Себестоимость реализованной продукции | (Переменные затраты на ед. × Объем реализации) | 37 600 | 39 000 | (Себестоимость ед. × Объем реализации) | 13 600 | 39 500 |
| Маржинальная прибыль | (Выручка от реализации - Себестоимость реализованной продукции) | 48 800 | 55 500 | - | - | - |
| Постоянные затраты | - | 20 900 | 41 802 | - | - | - |
| Операционная прибыль | (Маржинальная прибыль - Постоянные затраты) | 27 900 | 13 698 | (Выручка от реализации – С/с реализ. продукции) | 72 800 | 55 500 |

Далее проведем расчет себестоимости и финансового результата методом полной и усеченной себестоимости с распределением косвенных затрат пропорционально прямым материальным затратам.

**Таблица 5.** Расчет себестоимости методом полной и усеченной себестоимости с распределением косвенных затрат пропорционально прямым материальным затратам

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Метод директ-костинг | Метод полного распределения |
| Формула расчета | Значение продукция А | Значение продукция Б | Формула расчета | Значение продукция А | Значение продукция Б |
| Выручка от реализации | (Цена х Объем реализации) | 86 400 | 94 500 | (Цена х Объем реализации) | 86 400 | 94 500 |
| Себестоимость ед. продукции | - | 47 | 52 | (Переменные затраты на ед. + Постоянные затраты / Объем производства) | 29 | 35 |
| Себестоимость реализованной продукции | (Переменные затраты на ед. × Объем реализации) | 37 600 | 39 000 | (Себестоимость ед. × Объем реализации) | 23 200 | 26 250 |
| Маржинальная прибыль | (Выручка от реализации - Себестоимость реализованной продукции) | 48 800 | 55 500 | - | - | - |
| Постоянные затраты | - | 34 840 | 32 930 | - | - | - |
| Операционная прибыль | (Маржинальная прибыль - Постоянные затраты) | 13960 | 22 570 | (Выручка от реализации - Себестоимость реализованной продукции) | 63 200 | 68 250 |

Далее проведем расчет себестоимости и финансового результата методом полной и усеченной себестоимости с распределением косвенных затрат пропорционально всем прямым затратам.

**Таблица 6.** Расчет себестоимости методом полной и усеченной себестоимости с распределением косвенных затрат пропорционально всем прямым затратам

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Метод директ-костинг | Метод полного распределения |
| Формула расчета | Значение продукция А | Значение продукция Б | Формула расчета | Значение продукция А | Значение продукция Б |
| Выручка от реализации | (Цена х Объем реализации) | 86 400 | 94 500 | (Цена х Объем реализации) | 86 400 | 94 500 |
| Себестоимость ед. продукции | - | 47 | 52 | (Переменные затраты на ед. + Постоянные затраты / Объем производства) | 25 | 41 |
| Себестоимость реализованной продукции | (Переменные затраты на ед. × Объем реализации) | 37 600 | 39 000 | (Себестоимость ед. × Объем реализации) | 20 000 | 30 750 |
| Маржинальная прибыль | (Выручка от реализации - Себестоимость реализованной продукции) | 48 800 | 55 500 | - | - | - |
| Постоянные затраты | - | 29 770 | 32 930 | - | - | - |
| Операционная прибыль | (Маржинальная прибыль - Постоянные затраты) | 19 030 | 22 570 | (Выручка от реализации - Себестоимость реализованной продукции) | 66 400 | 63 750 |

Как видно из табличных расчетов, результат финансовой деятельности в случае применения различных методов расчета себестоимости будет разным из-за того, что на конец отчетного периода на предприятии образовался запас готовой продукции в размере 400 единиц – продукции А, 50 единиц продукции Б.

Другими словами, если уровень запасов на конец года будет возрастать, то финансовый результат, определенный на основании полной себестоимости, будет выше, чем, если бы он был рассчитан с использованием усеченной себестоимости. При снижении уровня запасов картина будет обратной: при использовании усеченной себестоимости прибыль будет больше.

|  |
| --- |
| **Тема 2. Попередельный метод калькулирования** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№** | **Темы** | **Время / ур = ч.** |
| 1 | Сущность, особенности попередельного метода |  |
| 2 | Бухгалтерский учет при попередельном калькулировании |  |

**1. Предпосылки\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

Учащиеся…

* уже изучили теоретические основы бухгалтерского учета, его основные цели и задачи.
* в состоянии дать определение таким понятием как себестоимость и ее составных элементов.
* дать определение расходам, затратам и издержкам производства и показать отличия данных элементов
* имеют представление о калькулирование и знают основные методы калькулирования

**2.Учебные цели\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

Учащиеся должны…

* иметь представление об особенностях позаказного метода расчета калькуляции
* правильно вести документооборот с использованием позаказного метода
* уметь применять позаказный метод в практической деятельности

**3. Планирование занятия\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Меры** | **Средство\*)** | **Социальная форма** | **Время \ мин** |
| 1 | **Введение:**В качестве вступления в тему «Бухглтерский учет. Калькулирование» дается понятие данного метода и его особенностей. Учащиеся получают РЛ 1 и отвечают на вопросы вместе с партнёром. Затем в классе оговариваются непонятные моменты по теме. | РЛ 1РЛПР 1 | Работа в парах.Класс(дискуссия) | 10 |
| 2 | **Информационная фаза:**Работа над темой продолжается в более сложной форме. Учащиеся получают РЛ 2 и в условиях работы в парных группах пытаются найти ответы на возможные варианты применения попроцессного метода в практической деятельности. Материал обсуждается в классе. | РЛ 2РЛПР 2 | Работа в парах.Класс(дискуссия) | 30 |
| 3 | На основании приведенного материала:- учитель объясняет основную проблему калькулирования;- рассказывает об особенностях данного метода и показывает для чего необходима условная единица и условная себестоимость;- поясняет самые важные моменты применения попроцессного метода.Учащиеся получают ИЛ 1 | ПР 1-5ИЛ 1 | Учитель(доклад) | 20 |
|  4 | **Задания:**РЛ 3 включает в себя тренировочное задание, которое помогут ученикам более подробно и более основательно закрепить пройденный материал.Задание должно использоваться в качестве импульса для дискуссии в классе и для индивидуальной работы | РЛ 3 РЛПР 3 | Класс(дискуссия)Индув. работа | 30 |

Пояснение:

ПП, ПР = слайды повер-пойнт, прозрачки IВ = informationsblatter

ИЛ = информационные листы.

РЛ = рабочие листы.

РЛПР = рабочие листы: предложение решения.

**4. Комментарий по планированию занятия\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**Введение.** В качестве вступления был выбран пример из жизненной ситуации учащихся для наиболее лучшего использования имеющихся знаний, а также для стимулирования общего мышления и активного участия в работе.

**Информационная фаза.** Первым шагом является развитие примера. Ставя те же самые вопросы, учащиеся должны осмыслить, как сложны и комплексны, становятся решения, как только начинается производство в большом количестве. Всё сказанное словами учащихся переводится на производственно-экономическую основу.

Класс делиться на две группы. Каждая группа получается лист ИЛ1с описание метода расчета себестоимости; перечень вопросов РЛ1, ответив на которые ученики должны будут разобраться в специфике данного метода. РЛ2 – задание с практическим примером

**Задания.** Закрепить умение пользоваться методом расчета себестоимости. Так же ученики получать задание на дом . при решение которого ученики должны будут указать недостатки и достоинства и преимущества.

**5. Список использованной литературы**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Астахов В.П. Бухгалтерский учет и налогообложение. – Ростов н/Д, 1999.

Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф., Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности. – М.,1999.

**6. Учебные материалы для учителя / Учебные материалы для учащихся**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Информационные листы ИЛ 1: Сущность, особенности попередельного

 метода

 ИЛ 2: Бухгалтерский учет при попередельном

 калькулировании

Рабочие листы РЛ 1: Рассчитать себестоимость продукции при

 полуфабрикатном и бесполуфабрикатном

 варианте

 РЛ 2: Необходимо определить себестоимость

 законченных преформ, изготовленных и

 переданных во II передел

**ИЛ 1. Сущность, особенности попередельного метода.**

Это метод калькулирования, преобладающий в производствах с последовательной или комплексной переработкой исходного сырья в готовый продукт, с комплексным использованием сырья, где производственный процесс состоит из отдельных стадий (фаз, переделов) технологического цикла с самостоятельной технологией и организацией производства. Он применим в том случае, если сырье и материалы проходят несколько законченных стадий обработки, и после окончания каждой стадии получается не продукт, а полуфабрикат. Полуфабрикаты могут быть использованы как в собственном производстве, так и реализованы на сторону. Метод используется в черной и цветной металлургии, химической и текстильной промышленности, нефтепереработке и производстве стройматериалов и др. Объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы в которых одновременно получают несколько продуктов, объединенные по признаку однородности сырья и материалов, выработки на одном и том же оборудовании, сложности производства и обработки, однородности назначения и т. д.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты на производство, начиная с подготовки добычи полезных ископаемых или обработки исходного сырья и до выпуска конечного продукта, учитываются не по видам продукции, а в каждом цехе (переделе, фазе, стадии), даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов, включая, как правило, себестоимость полуфабрикатов, изготовленных в предыдущем цехе. В связи с этим себестоимость продукции каждого последующего цеха слагается из произведенных им затрат и себестоимости полуфабрикатов. Следовательно объектом учета затрат является передел.

Передел – это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию, т.е. на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а готовый продукт.

Особенностями попередельного метода учета являются:

* Организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела
* Обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам, т.е. калькулирование себестоимости продукции каждого передела в целом
* Списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа

Так же попередельный метод учета применяется в условиях массового характера производства, когда номенклатура выпускаемой продукции невелика.

Особенностями производства массового типа являются:

* Постоянство выпуска небольшой номенклатуры изделий в больших количествах
* Специализация рабочих мест на выполнении, как правило, одной постоянно закрепленной операции
* Значительное повышение удельного веса механизированных и автоматизированных процессов и резкое снижение ручных работ

Одной из разновидностей организации массового производства является поточное производство, при котором обеспечивается строго согласованное выполнение всех операций технологического процесса во времени и перемещение предметов труда по рабочим местам в соответствии с установленным ритмом выпуска продукции.

**ИЛ 2. Бухгалтерский учет при попередельном калькулировании.**

В условиях серийного производства, как правило, существенны остатки незавершенного производства на конец отчетного периода. В этом случае стоит задача разделения затрат , накопленных в течении отчетного периода по дебету счета 20 «Основное производство», между готовой продукцией и остатками незавершенного производства на конец отчетного периода. В этом случае составляется калькуляция с пересчетом изготовленных полуфабрикатов в условно готовые изделия с применением усреднения как метода списания затрат на готовую продукцию. При этом все затраты накопленные на счете 20 , делятся на условные единицы готовой продукции, произведенной в данном отчетном периоде. Согласно этой методике, условная единица представляет собой набор затрат, необходимых для производства одной законченной физической единицы продукции. Она включает затраты основных материалов, заработную плату, общепроизводственные расходы.

Применение метода условных единиц позволяет пересчитать не полностью законченные обработкой изделия в условно готовые изделия. Эта величина состоит из двух слагаемых: общего количества изделий, запущенных в производство и завершенных обработкой в течение отчетного периода, и слагаемого, отражающего те затраты, которые были произведены над незавершенным производством в течение отчетного периода.

При этом исходят из двух допущений:

* Предполагается, что материальные затраты осуществляются в начале производственного процесса, т.е. в первом переделе
* Заработная плата каждого передела обычно объединяется с общепроизводственными расходами по переделу в статью «добавленные затраты», которые распределяются равномерно в течение всего производственного цикла

Калькулирование затрат может осуществляться:

1. Методом ФИФО. В методе «первое поступление - первый отпуск» стоимость незавершенного производства отделяется от дополнительных затрат, отнесенных на текущий период. За период учитываются два вида удельной себестоимости:

Завершенных единиц незавершенного производства на начало периода

Единиц продукции, производство которых начато и завершено в текущем периоде.

 В соответствии с этим методом незавершенное производство предполагается завершить в первую очередь. Эквивалентные единицы в методе ФИФО определяются следующим образом:

Эед = Езп + Нкп \* Сз - Ннп \* Сз,

где - Эед – эквивалентные единицы,

 - Езп – единицы завершенного производства,

 - Нкп – незавершенное производство на конец периода,

 - Ннп – незавершенное производство на начало периода,

 - Сз – степень завершенности в процентах.

2. Методом среднего взвешенного. При методе оценки среднего взвешенного затраты на незавершенное производство на начало периода совмещаются с затратами на производство, начатого в данном периоде, и отсюда определяется средняя себестоимость. При определении эквивалентности единиц продукции различия в затратах между производством, частично завершенным в прошлом периоде, и единицами продукции, начато и завершено в текущем периоде, не учитывается. Для полностью завершенного производства показатель себестоимости только один.

Эквивалентные единицы в методе среднего взвешенного определяются следующим образом:

Езп + Сз \* Нкп = Эед ,

где - Эед – эквивалентные единицы,

 - Езп – единицы завершенного производства,

 - Нкп – незавершенное производство на конец периода,

 - Сз – степень завершенности в процентах.

Для объективного калькулирования организациям необходим сводный учет производственных затрат – система обобщения издержек производства по статьям расходов в разрезе основного и вспомогательного производства, видам продукции (работ, услуг), в целом по предприятию с целью подготовки информации для исчисления себестоимости отдельных видов готовой продукции, всей выпущенной продукции и для распределения понесенных предприятием затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.

Применяется два варианта сводного учета затрат:

* бесполуфабрикатный – учет затрат ведется без бухгалтерских записей, контроль за движением полуфабрикатов осуществляется бухгалтером оперативно в натуральных величинах и без записи на счетах, затраты на изготовление полуфабрикатов учитываются по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. Себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат переделов с учетом доли их участия в процессе изготовления. Этот метод проще и менее трудоемок чем полуфабрикатный. Его достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих переделов. Его недостаток – невозможность определения себестоимости при передаче их из одного передела в другой, что бывает необходимо при реализации полуфабрикатов собственного производства на сторону.

Полуфабрикатный – учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. Себестоимость рассчитывается по выпуску продукции каждого передела. Этот вариант учета предполагает использование бухгалтерского счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Затраты на изготовление полуфабрикатов собственного производства учитываются в каждом цехе комплексной статьей «Полуфабрикаты собственного производства» (счета 21). Передача полуфабрикатов собственного производства из одного передела в другой может отражаться на синтетических счетах по фактической себестоимости, а в текущем учете по нормативной (плановой) себестоимости. По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов переданных в дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство») или реализованных другим предприятиям (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»). Преимуществом этого метода учета является наличие бухгалтерской информации о стоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела, так же этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства.

**РЛ 1.**

Определить себестоимость продукции при полуфабрикатном и бесполуфабрикатном варианте попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета.

Исходные данные. Организация имеет три передела. Изготовлено 200 изделий. В первый передел отпущено сырья и материалов на 15000 руб., затраты на обработку составили:

1 передел — 8000 руб., 2 передел — 7000 руб., 3 передел — 10000 руб.

Решение:

**Таблица 1.** Формирование себестоимости продукции при попередельном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

|  |  |
| --- | --- |
| Полуфабрикатный вариант | Бесполуфабрикатный вариант |
| Передел | Затраты, тыс. руб. | Кор-ция счетов | Передел | Себестоимость, тыс. руб. | Кор-ция счетов |
| 1 | 15,0+8,0=23,0 | Д21К20 23,0 | 1 | 15,0+8,0=23,0 |  |
| 2 | 23,0+7,0=30,0 | Д20К21 23,0Д21К20 30,0 | 2 | 7,0 |  |
| 3 | 30,0+10,0=40,0 | Д20К21 30,0Д43К20 40,0 | 3 | 10,0 |  |
| Итого | 93,0 |  | Итого | 40,0 | Д43К20 40,0 |

Себестоимость продукции при полуфабрикатном варианте определяется путем вычитания из общей суммы затрат внутризаводского оборота и составит 40000 руб. (93000 руб. – 53000 руб.). Себестоимость единицы продукции независимо от варианта попередельного метода учета затрат и калькулирования равна 200 руб. (40000 руб.:200).

**РЛ 2.**

Производственное предприятие выпускает пластиковые бутылки для розлива газированной воды. Производство состоит из двух переделов: в первом производят праформы, во втором из праформ выдуваются бутылки. Затем их реализуют потребителям.

Все исходные материалы для производства бутылок отпускаются в I переделе, добавленные затраты распределяются равномерно.

По состоянию на 01.04.2011 г. в незавершенном производстве I передела оказалось 8500 ед.: Степень завершенности по добавленным затратам — 70%. Стоимость материалов в незавершенном производстве составила 9214 руб., добавленных затрат — 7070 руб.

В апреле начато производство 122 600 праформ. В связи с этим затраты I передела составили: на основные материалы — 142 862 руб., на заработную плату основных производственных рабочих — 39 520 руб. Общепроизводственные расходы списывались на основное производство по ставке 160% от основной заработной платы производственных рабочих.

По состоянию на 01.05.2011 г. в незавершенном производстве I передела числилось 6800 преформ. Степень завершенности по добавленным затратам составила 50%.

Необходимо определить себестоимость законченных преформ, изготовленных и переданных во II передел в апреле, и остаток незавершенного производства I передела по состоянию на 01.05.2011 г.

**Таблица 1.**

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Единица измерения |
| тыс. руб. | шт. |
| Незавершенное производство на начало периода  | — | 8500 |
| Основные материалы в незавершенном производстве  | 9214 | — |
| Добавленные затраты в незавершенном производстве (70% готовности)  | 7070 | — |
| Итого стоимость незавершенного производства на начало периода  | 16284 | — |
| Отпущено в производство основных материалов в апреле (начата обработка в апреле)  | 142862 | 122600 |
| Остаток незавершенного производства на конец периода (50% готовности)  | — | 6800 |
| Выпущено из производства в апреле (8500+122600-6800)  | — | 124300 |
| Добавленные затраты за апрель — всего  | 102752 | — |
| в том числе: прямая заработная плата  | 39520 | — |
| общепроизводственные (накладные) расходы (39 520 х 1 ,6)  | 63232 | — |

В основе расчетов лежит метод ФИФО, согласно которому к выпуску новых изделий можно приступить лишь по доведении до полной готовности незавершенного производства, имевшегося по состоянию на 1 апреля 2011 г. Поэтому затраты, осуществленные в апреле, будут состоять из трех слагаемых:

* затрат, «добавленных» к незавершенному производству по состоянию на 1 апреля 2011 г. (в нашем примере — 8500 ед.) с целью доведения его до-готовой продукции;
* затрат, которые понадобились для того, чтобы начать изготовление новых изделий и полностью завершить его;
* затрат по созданию задела незавершенного производства, которое станет готовой продукцией лишь в мае 2011г.

С этих позиций на первом этапе расчетов оценивается в условных единицах объем производственной деятельности апреля:

1. Оцениваются в условных единицах добавленные затраты в незавершенное производство по состоянию на начало апреля, потребовавшиеся для получения готовой продукции. Для этого количество преформ, находящихся в незавершенном производстве на начало периода, умножают на степень незаконченности незавершенного производства:

8500 Х (1 - 0,7) = 8500 Х 0,3 = 2550 усл. ед. (у. е)

Материальных затрат в апреле для этого незавершенного производства не требуется, так как в соответствии с методом ФИФО они были произведены в марте 2011г. и в том же периоде были учтены. Поэтому количество условных единиц по материальным затратам в данном случае равно нулю.

2. Определяется количество изделий (в данном случае — преформ), начатых и законченных обработкой в апреле. Оно рассчитывается как разность между преформами, запущенными в производство в апреле, и преформами, оставшимися в незавершенном производстве на конец периода:

122 600 - 6800 = 115 800 шт

Это готовая продукция, изготовленная I переделом в апреле, следовательно, она оценивается в 115 800 У.е. материальных затрат и 115 800 У.е. добавленных затрат.

3. Пересчитывается в условные единицы незавершенное производство на конец апреля, когда в обработке оставалось 6800 шт. преформ. Считают, что материальные затраты по ним произведены полностью. Степень готовности незавершенного производства по условию составляет 50%. Поэтому материальные затраты в незавершенном производстве на начало периода составят 6800 У.е., а добавленные затраты — 6800 Х 0,5 = 3400 У.е.

Таким образом, весь объем производственной деятельности предприятия в апреле оценивается в 244 350 У.е. (122 600 + 121 750).

На втором этапе расчетов одна условная единица по материальным и добавленным затратам оценивается в рублях. Для этого материальные и добавленные затраты, понесенные за отчетный период, делятся на соответствующее количество условных единиц продукции по материальным и добавленным затратам. Затраты, включенные в сальдо на начало периода по счету «Незавершенное производство», в расчет не принимаются, так как они относятся к предыдущему периоду.

Из данных табл. 1 следует, что в апреле в производство отпущено материалов на сумму 142 862 руб.

Из табл. 2 видно, что все материальные затраты отчетного периода оцениваются в 122 600 У.е.

Следовательно, 1 У.е. материальных затрат «стоит»:

142862: 122 600 =1,17 руб

Материальные затраты в незавершенном производстве на начало периода (9214 руб.) в расчете не участвуют, так как они произведены в предыдущем периоде и в том же периоде учтены.

«Оценим» теперь 1 У.е. добавленных затрат. За апрель в целом их размер составил 102 752 руб. (см. табл. 1), или 121 750 У.е. (см. табл. 2).

Таким образом, 1 У.е. добавленных затрат «стоит» 0,84 руб.

Результаты расчетов, выполненных на втором этапе, представлены в табл. 3.

На третьем, завершающем этапе определяется себестоимость готовой продукции (в нашем примере — полуфабрикатов, переданных во II передел) и незавершенного производства.

**Таблица 2.** Расчет себестоимости единицы продукции

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Единицы, подлежащие учету (шт.) | Условные единицы |
| материальные затраты | добавленные затраты |
| 1 | 2 | 3 |
| Остатки незавершенного производства на начало периода  | 8500 |  | 2550 |
| Начато и закончено обработкой за отчетный период  | 115800 | 115800 | 115800 |
| Остатки незавершенного производства на конец периода  | 6800 | 6800 | 3400 |
| Итого  | 131100 | 122600 | 121750 |

Таким образом, весь объем производственной деятельности предприятия в апреле оценивается в 244 350 У.е. (122 600 + 121 750).

На втором этапе расчетов одна условная единица по материальным и добавленным затратам оценивается в рублях. Для этого материальные и добавленные затраты, понесенные за отчетный период, делятся на соответствующее количество условных единиц продукции по материальным и добавленным затратам. Затраты, включенные в сальдо на начало периода по счету «Незавершенное производство», в расчет не принимаются, так как они относятся к предыдущему периоду.

Из данных табл. 1 следует, что в апреле в производство отпущено материалов на сумму 142 862 руб.

Из табл. 2 видно, что все материальные затраты отчетного периода оцениваются в 122 600 У.е.

Следовательно, 1 У.е. материальных затрат «стоит»:

142862: 122 600 =1,17 руб

Материальные затраты в незавершенном производстве на начало периода (9214 руб.) в расчете не участвуют, так как они произведены в предыдущем периоде и в том же периоде учтены.

«Оценим» теперь 1 У.е. добавленных затрат. За апрель в целом их размер составил 102 752 руб. (см. табл. 1), или 121 750 У.е. (см. табл. 2).

Таким образом, 1 У.е. добавленных затрат «стоит» 0,84 руб.

Результаты расчетов, выполненных на втором этапе, представлены в табл. 3.

На третьем, завершающем этапе определяется себестоимость готовой продукции (в нашем примере — полуфабрикатов, переданных во II передел) и незавершенного производства.

**Таблица 3**. Расчет себестоимости единицы продукции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид затрат | Затраты, руб. | Производство, У.е. | Затраты на 1 У.е. (гр.2:гр.4) |
| в незавершенном производстве на начало периода | отчетного периода | Всего затрат (гр.1+гр.2) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Материальные затратыДобавленные затраты | 92147070 | 142862102752 | 152076109 822 | 122600121 750 | 1,170,84 |
| Итого | 16284 | 245614 | 261 898 | — | 2,01 |

Себестоимость этих полуфабрикатов складывается из двух частей. Первая часть — это та готовая для данного передела продукция, которая создана из незавершенного производства, имевшегося на начало апреля. В течение апреля это незавершенное производство доведено до состояния полной готовности. Вторая часть — это стоимость полуфабрикатов, начатых и полностью законченных обработкой в апреле.

Определим себестоимость первого слагаемого.

Себестоимость незавершенного производства на начало периода (см. табл. 1):

9214+ 7070 =16 284 руб

Из гр. 3 табл. 2 следует, что работа, проведенная над незавершенным производством в отчетном периоде, оценивается в 2550 У.е. Согласно данным табл. 3.3, 1 У.е. добавленных затрат «стоит» 0,84 руб. Следовательно, стоимость готовой продукции после доведения до 100%-й готовности полуфабрикатов, имевшихся на начало периода, составит:

16 284 + 2550 Х 0,84 = 18 426 руб.

Теперь рассчитаем себестоимость второго слагаемого. Как следует из расчетов (см. табл. 2), в апреле было начато и закончено обработкой 115 800 преформ, т.е. было произведено 115 800 У.е. готовой продукции. Общие затраты (материальные и добавленные) на 1 У.е. составляют 2,01 руб. (табл. 3). Следовательно, себестоимость этой части готовой продукции составит:

115 800x2,01 = 232 758 руб.

Таким образом, себестоимость всех преформ, изготовленных предприятием в апреле, составит:

18 426 + 232 758 = 251 184 руб.

Определим теперь себестоимость незавершенного производства на конец апреля. Она складывается из двух элементов — стоимости материалов и добавленных затрат. В табл. 2 видно, что материальные затраты в незавершенном производстве оцениваются в 6800 У.е., добавленные затраты в 3400 У.е. Из расчетов следует, что 1 У.е. материальных затрат соответствует 1,17 руб., добавленных затрат — 0,84 руб. (см. табл. 3). Следовательно, себестоимость незавершенного производства на конец отчетного периода составит:

6800 Х 1,17 + 3400 Х 0,84 = 7956 + 2856 = 10812 руб.

Результаты расчетов сведены в табл. 4.

**Таблица 4.** Расчет себестоимости готовой продукции и незавершенного производства, руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № строки | Методика расчета показателя | Готовая продукция | Незавершенное производство |
| 1 | Незавершенное производство на начало периода — 16284  |  |  |
| 2 | Затраты за апрель на незавершенное производство — 2142 (2550 Х 0,84)  |  |  |
|  |  |
| 3 | Итого себестоимость готовой продукции в результате доведения до 100%-й готовности незавершенного производства (стр. 1 + стр. 2)  |  |  |
|  |  |
| 18426 |  |
| 4 | Начато и закончено обработкой в апреле (115 800 Х 2,01 )  | 232 758 |  |
| 5 | Незавершенное производство на конец отчетного периода, всего  |  | 10812 |
| в том числе:  |  |  |
|  | материальные затраты (6 800 Х 1,17)  |  | 7956 |
|  | добавленные затраты (0,5 Х 6 800 Х 0,84)  |  | 2856 |
|  | Итого  | 251 184 | 10812 |

Таким образом, себестоимость полуфабрикатов (готовых преформ), переданных в апреле из I передела в передел II, составит 251 184 руб. На эту сумму может быть составлена соответствующая бухгалтерская проводка. Остатки незавершенного производства I передела на 01.05.2011 г. оцениваются в 10812руб.