

Национальный банк Украины  
Украинская академия банковского дела  
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

# **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ. КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПО НОРМАТИВНЫМ ЗАТРАТАМ И АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ**

Учебное пособие

Для студентов 4, 5 курсов всех специальностей  
экономического факультета  
дневной и заочной форм обучения

Сумы  
УАБД  
2003

**УДК 330.338.5**

**У66**

Рекомендовано до видання методичною радою Української академії банківської справи, протокол № 8 від 18.04.2003.

Розглянуто і затверджено на засіданні кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, протокол № 6 від 16.01.2003.

Укладач

кандидат економічних наук, доцент

*З.В. Назаренко*

Рецензент

кандидат економічних наук, доцент

*С.М. Гольцова*

Відповідальний за випуск

кандидат економічних наук, доцент

*Т.О. Пасько*

**У66    Управлінський облік. Калькуляція собівартості за нормативними витратами і аналіз відхилень: Навчальний посібник / Уклад. З.В. Назаренко. – Суми: УАБС, 2003. – 72 с. – (Російською мовою).**

Навчальний посібник містить конспект лекцій, контрольні питання, завдання для самостійної роботи і список рекомендованої літератури. Призначений для студентів 4, 5 курсів всіх спеціальностей економічного факультету денної і заочної форм навчання.

Учебное пособие содержит конспект лекций, контрольные вопросы, задания для самостоятельной работы и список рекомендуемой литературы.

Предназначено для студентов 4, 5 курсов всех специальностей экономического факультета дневной и заочной форм обучения.

**УДК 330.338.5**

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение .....	4
Конспект лекций .....	5
1. Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции .....	5
1.1. Сущность системы калькуляции себестоимости продукции по нормативным затратам .....	5
1.2. Типы норм и порядок определения нормативных затрат .....	9
1.3. Калькулирование себестоимости по нормативным затратам.....	12
1.4. Калькуляция по нормативным затратам с полным их распределением .....	17
1.5. Стандарт-кост – зарубежный аналог нормативного метода учета затрат .....	18
1.6. Учет затрат и калькуляция при нормативном методе.....	23
Ключевые термины и понятия.....	25
Контрольные вопросы .....	27
2. Задания для самостоятельной работы.....	28
Список рекомендуемой литературы .....	61
Приложения.....	67

## ВВЕДЕНИЕ

В системе рыночной экономики изучению управленческого учета отводится одно из приоритетных мест. Учебные пособия видных зарубежных ученых К. Друри, Р. Энтони, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Т. Скоуна, Б. Райана, Дж. К. Ван Хорна, В. Лейнингрена, Дж. Арнольда и многих других являются наглядными инструментариями для стран, ставших на путь освоения экономики рынка. Всестороннее изучение передового зарубежного опыта позволит развивающимся странам ускорить процесс адаптации к рыночным отношениям и применить их в своей практике. К числу таких стран можно отнести Украину.

Среди отечественных ученых и ученых ближнего зарубежья проблемам управленческого учета посвящают свои труды: С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутынец, И.Д. Лазаришин, К.А. Палагута, Л.В. Нападовская, Т.П. Карпова, В.А. Чернов, А.С. Бородкин, Б.И. Валуйев, А.М. Герасимович, Г.Г. Кирейцев, М.В. Кужельный, Б.М. Литвин, М.С. Пушкар, Н.Г. Чумаченко и многие другие. В их трудах находим, что управленческий учет предназначен для обслуживания руководителей внутри предприятия путем предоставления им определенной информации о затратах, для принятия решений, планирования, контроля и регулирования. При этом сведения бухгалтерского учета обеспечивают решение многих вопросов, и потому существует необходимость создания действительных управленческих систем и подсистем регистрации, классификации и реализации информации.

К наиболее прогрессивной системе контроля относится метод калькуляции себестоимости по нормативным затратам. Он позволяет подробно анализировать информацию о фактических и плановых затратах; обоснованно подходить к отклонениям от плана, открывая тем самым путь к более совершенному управлению затратами и доходами.

Сосредоточение внимания на функционировании отдельной подсистемы системы управления затратами и доходами, надо полагать, будет полезным для студентов при ее изучении и выработке умений в управлении деятельностью предприятия.

После изучения данной темы студенты должны

### **уметь:**

- объяснить сущность нормативных затрат;
- определить нормы на основные виды затрат;
- установить отклонения по материалам, заработной плате, накладным расходам и доходам от реализации;
- проводить анализ исполнения норм и нормативов;

- ориентироваться в заполнении регистров бухгалтерского учета, в проведении анализа об исполнении норм и нормативов;
- различать варианты учета нормативных затрат и калькуляции себестоимости продукции.

## **КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ**

### **1. Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции**

#### **1.1. СУЩНОСТЬ СИСТЕМЫ КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПО НОРМАТИВНЫМ ЗАТРАТАМ**

Целью учета себестоимости является своевременное, полное и достоверное определение фактических затрат, связанных с производством продукции, с исчислением фактической себестоимости отдельных видов и всей продукции, а также с контролем за использованием материальных ресурсов и денежных средств. Для достижения этой цели расходы, которые формируют себестоимость продукции, должны быть обоснованы с учетом требований П(С)БУ 16 “Расходы”, а также отраслевыми методическими рекомендациями по формированию себестоимости продукции (работ, услуг), разработанными в соответствии с постановлением КМУ от 28.10.98 № 1706 “Об утверждении программы реформирования системы бухгалтерского учета с применением международных стандартов”. Например, в промышленности – это “Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности” от 2 февраля 2001 г. № 47, утвержденные приказом Государственного комитета промышленной политики Украины [5]. В сельском хозяйстве – это “Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных предприятий”, утвержденные приказом Министерства аграрной политики Украины от 18.05.2001 за № 132 и т.д. [6].

Расходы, связанные с производством продукции (работ, услуг), в соответствии с П(С)БУ 16 “Расходы” рекомендовано группировать по нижеследующим статьям калькуляции:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- прочие прямые затраты;
- общепроизводственные расходы.

Предприятия могут вносить изменения в перечень и состав статей с учетом особенностей организации и технологий производства той или иной отрасли, а также удельного веса видов затрат в себестоимости продукции. В отраслевых методических рекомендациях по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности предполагается группировать затраты в разрезе двенадцати статей затрат, в сельском хозяйстве – десяти и т.д.

Наличие особенностей в построении аналитического учета затрат позволило определить и выделить виды (методы) калькуляции как по-заказный, попередельный, попроцессный. Вместе с тем, в современных условиях все более необходимым становится подтверждение действенности и оперативности контроля расходов предприятия, организации учета по местам их возникновения, видам продукции и ответственности подразделений. Реализовать эти требования с помощью лишь особенностей учета затрат и калькуляции фактической себестоимости в период экономических преобразований недостаточно.

Калькулирование превращается в систему измерения затрат на производство продукции, определения экономической выгоды деятельности предприятия. Совокупность знаний, которые включатся в данную систему, объединяют, прежде всего, функции управления. Их необходимо знать каждому, кто занимается предпринимательством, и управленческий учет призван обеспечить для этого необходимый механизм. Основным же критерием функционирования системы учета затрат является ее контролируемость.

Для контроля себестоимости продукции используют систему нормативного метода учета затрат и нормативной калькуляции. Нормативная система управления затратами представляет собой совокупность процедур по планированию, нормированию, составлению внутренней отчетности, калькуляции себестоимости продукции, осуществлению экономического анализа и контроля на основе нормативного использования ресурсов.

Данная система является эффективной для предприятий, процесс деятельности которых состоит из ряда общих или повторяющихся операций. Допустим, что в цехе № 1 при производстве продукции “А” операция № 2 повторится семь раз. Нормативные издержки на данную операцию составляют 30 у.е., тогда совокупные нормативные затраты будут равняться 210 у.е. Сопоставляя фактические затраты с совокупными нормативными затратами по каждой операции, можно эффективно их контролировать. Если операции не повторяются, то процедура калькуляции по нормативным издержкам затруднена. В таком случае будет отсутствовать основа наблюдения за повторением операций, следовательно, будет сложно установить нормы затрат и контроль за ними.

Цель системы нормативного метода – полное использование производственных факторов и экономное ведение хозяйства. Исходя из данной цели, сущность нормативной системы будет заключаться в следующем:

- планирование затрат на основе норм, обеспечивающих достижение поставленных целей;
- документальное подтверждение затрат в момент их возникновения, на основе норм, нормативов и их изменений;
- отражение затрат на счетах бухгалтерского учета в системе калькуляции себестоимости по нормативным издержкам;
- установление отклонений по затратам, их учет, анализ и регулирование.

Управлять затратами целесообразнее в разрезе подразделений, при определенном уровне рентабельности. За величину отклонений, влияющих на результат деятельности, в таком случае должен будет отвечать руководитель подразделения (рис. 1.1.1).



**Рис. 1.1.1. Схема функционирования системы калькулирования по нормативным затратам**

На основании обобщения теоретического и практического опыта предприятий, применяющих модели нормативного учета, можно выделить три варианта организации нормативного расчета затрат.

1. Учет по нормативным затратам. Фактические затраты рассчитывают исходя из следующего выражения:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Нормативные} & & & \text{Отклонения} & & & \text{Фактические} \\ \text{затраты} & & \text{+/-} & \text{от нормативных затрат} & = & & \text{затраты} \end{array}$$

В течение периода деятельности предприятия на счетах бухгалтерского учета движение ресурсов оценивается по установленным нормативам. Отклонения от нормативов накапливаются и в конце отчетного периода присоединяются к нормативным затратам.

2. Параллельный учет фактических и нормативных затрат. Результат сравнения фактических и нормативных затрат составит их отклонения:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Фактические} & - & \text{Нормативные} & = \text{ +/-} & & & \text{Отклонения} \\ \text{затраты} & & \text{расходы} & & & & \end{array}$$

Информация о затратах предусматривается в двух оценках: по фактически сложившимся затратам и нормативной величине затрат фактического объема произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

3. Учет смешанным способом (осуществляется в двух вариантах). Первый вариант предусматривает, что все неучтенные в течение отчетного периода отклонения остаются в остатках незавершенного производства. В этих целях исчисляется разность между нормативной суммой затрат на производство и нормативной себестоимостью товарного выпуска.

Второй вариант основывается на повседневном контроле затрат. Поэтому установленные отклонения путем сопоставления фактических затрат с оцененным объемом выпуска продукции по нормативной себестоимости нигде не учитываются и не обобщаются. Незавершенное производство оценивается по нормативной себестоимости.

Как видим, существуют различные методы получения данных, используемых для отражения нормативных издержек, но это различие в основном процедурного характера, а оценка стоимости фактических запасов и расчеты размера прибыли не зависят от применяемого того или иного метода.

Реформирование системы контроля требует разработки норм и нормативов на основании действующих рыночных цен. При этом необходимо, чтобы нормативная себестоимость продукции была ниже от рыночной цены и, соответственно, обеспечивала бы необходимый уровень рентабельности. Не следует забывать, что в рыночных условиях к нормативным затратам необходимо идти от рыночной цены.



Для устранения влияния инфляции необходимо разработать специальные механизмы ее отслеживания и нейтрализации, например, использование в нормативных системах натуральных показателей и введение регулярных корректировок стоимостных величин.

Преимущество системы нормативного учета и контроля.

1. Обнаружение в оперативном порядке отклонений фактических затрат от действующих норм использования сырья и материалов, заработной платы и других производственных затрат, их причин и влияния на себестоимость продукции.
2. Организация на отдельных участках производства систематического наблюдения за отклонениями от действующих норм позволяет быстро устранить недостатки.
3. Применение системы нормативного учета и контроля является универсальной. Это не противоречит методам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, которые сложились, а наоборот, предусматривает необходимость группировки затрат по отдельным объектам учета.
4. Результативная информация системы используется руководителями соответствующих уровней управления для постановки перечня производственных заданий и сроков их доведения до исполнителей, а также корректировки принятых управленческих решений.

## **1.2. ТИПЫ НОРМ И ПОРЯДОК ОПРЕДЕЛЕНИЯ НОРМАТИВНЫХ ЗАТРАТ**

Каждое предприятие имеет собственную организационную структуру, которая определяется наличием и взаимодействием его подразделений. Управление подразделениями должно сосредотачиваться на глобальных стратегических проблемах и решениях. Это достигается сочетанием самостоятельного управления, осуществляемого менеджерами подразделений (нижнего уровня), и повышенного контроля со стороны высшего руководства.

Подразделение, возглавляемое руководителем, несущим ответственность за результаты его деятельности, в зарубежной практике получило название “центр ответственности”. Центр ответственности – это сфера деятельности, в пределах которой менеджер несет ответственность за результаты деятельности, которые он и должен контролировать.

Главной целью учета ответственности является оказание помощи нижнему уровню руководства в составлении бюджетов (планов) и оценки результатов деятельности.

В основе определения ответственности лежит разделение затрат на две группы: контролируемые и неконтролируемые. Для обеспечения текущего планового контроля по затратам, доходам большое зна-

чение имеет учет по центрам ответственности в разрезе бюджетных статей. На основании данных учета каждого подразделения регулярно составляется отчет о выполнении плана (бюджета). Учет и оценка деятельности подразделений могут быть осуществлены на основе калькулирования себестоимости по нормативным затратам и анализа отклонений. Различают идеальные, базисные, текущие нормы.

Идеальные нормы – это минимальные нормы затрат, которые должны соответствовать идеальным высокоэффективным условиям производства. В деятельности обычных предприятий такие условия встретить невозможно, потому идеальные нормы должны служить критерием, на который надо ориентироваться в достижении поставленных целей.

Базисные нормы затрат остаются неизменными на протяжении многих лет. Такой подход в нормировании является положительным, потому что позволяет сравнивать фактические затраты в течение периода с базисными нормативными затратами. В итоге, изучается динамика цен, производительности труда; определяется тенденция эффективности и многого другого. Вместе с тем, следует указать основной недостаток: в базисных нормах не учитываются текущие изменения.

Текущие нормы затрат чаще всех других норм применяются в практике предприятий. Это своего рода идеальные нормы, но достижимые и включающие в себя ряд отклонений от цели, к исключению которых и должны стремиться работники. С одной стороны, достижимые нормы могут быть различными по степени трудности: жестко достижимые нормы (70 % выполнения), менее жесткие нормы (с 90 % вероятностью). В любом случае нельзя планировать нормы, которые нельзя достичь, но и легко достижимые нормы вряд ли могут служить целью для стимулирования труда.

Наиболее эффективным подходом в регулировании затрат является управление ими на стадии возникновения. В процессе производства потребляются материальные, трудовые ресурсы, услуги – на них и следует устанавливать нормативы.

В мировой практике существуют два подхода к определению нормативных затрат:

- 1) по фактическим данным прошлых периодов. Данный подход прост, но могут быть не замечены ошибки прошлых лет и автоматически перенесены в действующую производственную практику;
- 2) с помощью техник и методик анализа. Второй подход является более рациональным, потому что изучается каждая операция, материалы, труд, оборудование, выбор поставщиков, что и обеспечивает установление обоснованных норм и контроля над ними.

Нормы на наиболее приемлемые для операции материалы устанавливаются исходя из точного количества материалов, с учетом неизбежных потерь в ходе производственного процесса.

Нормативный расход материалов определяется произведением нормативных их количеств на нормативные цены.

При установлении цены на материалы учитывают:

- возможность установления деловых контактов с поставщиками материалов и привлечения их к управлению;
- качественные характеристики материалов;
- альтернативы способов доставки сырья;
- источники оплаты поставок материалов и многое другое.

Нормативы затрат на труд устанавливаются на основе анализа каждой операции и направления на устранение любых ненужных элементов, снижающих производительность труда. В этих целях необходимо проанализировать:

- все виды деятельности по различным операциям;
- допустимое время на каждую операцию;
- изучить возможность устранения ненужных элементов в производстве;
- эффективность условий работы;
- затраты времени (в нормо-часах) для выполнения операций средним работником;
- ставки оплаты труда при допустимом нормативе времени.

Итак, чтобы определить нормативные трудозатраты по каждой операции, необходимо применять согласованные ставки заработной платы при допустимом нормативном времени.

Накладные расходы делятся на постоянные и переменные и распределяются на каждый объект расходов. Нормы накладных расходов определяются отдельно на постоянные и переменные накладные расходы.

Постоянные накладные расходы не зависят от изменения объемов производства, в краткосрочном периоде остаются неизменными. Поэтому нормирование постоянных накладных расходов на единичную операцию считается неприемлемым. С точки зрения контроля постоянные накладные расходы следует унифицировать и распределять на продукцию. При этом нераспределенные накладные расходы следует относить на удорожание себестоимости реализованной продукции.

Переменные накладные расходы при системе калькуляции себестоимости по нормативным затратам рассчитываются по часовым ставкам распределения накладных расходов, умноженным на нормативное время, а не на фактическое время работы.

Итак, если учесть, что процесс производства готового продукта – это совокупность операций, которые потребляют по нормам ресурсы и обеспечивают производство конкретного продукта, то нормативы должны постоянно отражать текущие ситуации, уточняться и корректироваться.

Для каждой операции необходимо вести карточки учета нормативных затрат (табл. 1.2.1).

Таблица 1.2.1

**Образец карточки учета нормативных затрат**

Затраты, вид операции	Количество, кг	Нормативная цена, у.е.	Подразделения				Итого, у.е.
			1	2	3	4	
Основные материалы							
1	100	15	-	1500			1500
2	50	14	350	-	-	350	700
Итого			350	1500		350	2200
Затраты на оплату труда	Норматив времени	Нормативная ставка зарплаты					
Общепроизводственные расходы	Норматив времени	Нормативная ставка накладных расходов					
Итого затрат							

Нормативы на материалы, труд и переменные накладные расходы при выполнении производственных операций должны устанавливаться в местах их потребления и во взаимосвязи с постоянными накладными расходами на продукт.

**1.3. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПО НОРМАТИВНЫМ ЗАТРАТАМ**

Система нормативного метода учета затрат включает в себя информацию для решения различных задач. Основными из них являются:

- использование информации о затратах при составлении смет, оценки деятельности подразделений и отдельных лиц;
- обеспечение необходимой информацией при разработке норм и нормативов;
- традиционное использование материалов в производстве продукта;
- калькулирование себестоимости продукции;
- составление отчетов об исполнении смет (бюджетов);
- обеспечение анализа и контроля на основе норм затрат;

- упрощение системы учета затрат, относимых на продукт и используемых для оценки запасов;
- прогнозирование будущих затрат и управленческих решений;
- определение целей деятельности предприятия.

В основу нормативного метода учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции положен систематический учет изменений и отклонений от установленных норм затрат на единицу продукции в разрезе причин и виновных лиц.

Для исчисления фактической себестоимости продукции следует к нормативной себестоимости добавить или отнять от нее установленные в отчетном периоде отклонения от норм.

Фактическая себестоимость продукции при нормативном методе исчисляется не путем прямого исчисления, а как алгебраическая сумма нормативных затрат, изменений норм и отклонений от норм. Себестоимость единицы определяется делением всех затрат на количество изготовленных изделий.

Для обобщения информации о затратах на производство продукции предназначен счет 23 “Производство”. По дебету данного счета собираются все производственные затраты на изготовление соответствующих видов продукции. В соответствии с данными о выпуске продукции, наличии незавершенного производства на начало и конец отчетного периода определяется фактическая производственная себестоимость готовой продукции, которая отражается по кредиту счета 23 “Производство”. Аналитический учет ведется по видам производства изделий, деталей, продукции, видам выполненных работ и оказанных услуг. Обязательным условием организации учета затрат является их отражение на счетах аналитического учета в разрезе калькуляционных статей.

Материальные затраты являются важнейшей частью производственных затрат, которые формируют себестоимость продукции. В состав материальных затрат включаются затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо и др.

Стоимость материальных ресурсов, используемых в производстве и включаемых в себестоимость продукции, зависит от выбора того или иного метода оценки производственных запасов при их выбытии. Одним из них является метод оценки по нормативным затратам. Данный метод заключается в применении затрат на единицу продукции, установленных предприятием с учетом нормальных условий использования запасов, труда, производственных мощностей, действующих цен. Списание стоимости запасов на затраты производства осуществ-

ляется по нормативной их себестоимости, а отклонения первичной стоимости запасов от норматива, как неминуемо возникающие в процессе производства, относятся прямо на себестоимость реализованной продукции в период их возникновения, т.е. на дебет счета 90 “Себестоимость реализации”.

Затраты на материалы зависят от двух факторов: цены материалов, количества потребляемых материалов в производстве. По этим факторам и устанавливаются отклонения.

Отклонения за счет цены материалов = (Нормативная цена – фактическая цена) x фактическое количество материалов или (фактическое количество x нормативную цену) – (фактическое количество x фактическую цену).

Если цена приобретения сложилась ниже нормативной, то будет экономия – это позитивное явление, но может быть и наоборот. Поэтому в анализе, чтобы различать суммы отклонений, их следует обозначать символами “Н” – негативное или “П” – позитивное.

Возможные причины отклонений в цене материалов:

- неудачный поиск выгодных поставщиков;
- изменение цен на рынке материалов;
- приобретение материалов более низкого качества;
- необходимость материалов более низкого качества;
- необходимость выполнения срочной закупки материалов.

Причинами, влияющими на эффективность использования материалов, могут быть: хищения, закупки низкокачественного сырья, отсутствие должного контроля, потери. Все это и многое другое приводит к отклонениям фактических затрат на материалы от нормативных.

Здесь важно заметить следующее, что нормативное количество материалов базируется на фактическом выпуске продукции, а не на запланированном. Это позволяет сделать оценку деятельности подразделения с учетом реальных условий работы и определить отклонение по эффективности использования материалов, которое равно разности нормативного количества материалов, необходимых для фактического выпуска продукции, и фактического количества, умноженной на нормативную цену материалов.

Отклонения затрат на оплату труда возникают за счет тарифной ставки и производительности труда. Независимо от применяемого на предприятии способа учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции учет заработной платы необходимо вести в разрезе подразделений с выделением расходов по текущим нормам и отклонениям от норм. Под отклонениями от норм подразумевается оплата работ при неподдержании нормальных условий технологии

производства, за простои, за работу во внерабочее время и др. Такие отклонения оформляются специальными документами.

Отклонение по ставке заработной платы равно разнице между нормативной и фактической ставками заработной платы, умноженной на фактическое число отработанных часов (методически схоже с определением отклонения по цене материала).

Отклонение по производительности труда равно разности нормативного времени в часах, затраченного на фактический выпуск продукции и фактического времени в часах, отработанного за рассматриваемый период, умноженной на нормативную почасовую ставку заработной платы (аналогично отклонению по эффективности использования материалов).

Совокупное отклонение по труду определяется как разница между нормативными затратами на фактический выпуск продукции и фактическими затратами на труд.

К затратам, которые формируют производственную себестоимость продукции, относятся также общепроизводственные затраты. В состав производственной себестоимости могут входить не все общепроизводственные затраты, а только их часть (в зависимости от соотношения фактического выпуска продукции и нормальной производственной мощности), а остальные признаются затратами в периоде их возникновения. Другими словами, общепроизводственные затраты должны каждый месяц распределяться между счетами 23 “Производство” и 90 “Себестоимость реализации”.

Общепроизводственные расходы делятся на постоянные и переменные, перечень и состав которых определяется предприятием. Переменные общепроизводственные затраты полностью включаются в состав производственной себестоимости продукции (работ, услуг) в период их возникновения, т.е. списываются по дебету счета 23 “Производство” и распределению не подлежат. Чтобы сопоставить фактические накладные затраты с нормативными затратами необходимо скорректировать их размер. По той причине, что переменные накладные расходы напрямую связаны с производством продукции, они будут изменяться в зависимости от времени труда основных производственных рабочих. Поскольку переменные производственные накладные расходы связаны с затратами труда, то отклонения по ним будут определяться так же, как по зарплате, т.е. за счет двух факторов: нормы их включения в себестоимость и производительности труда.

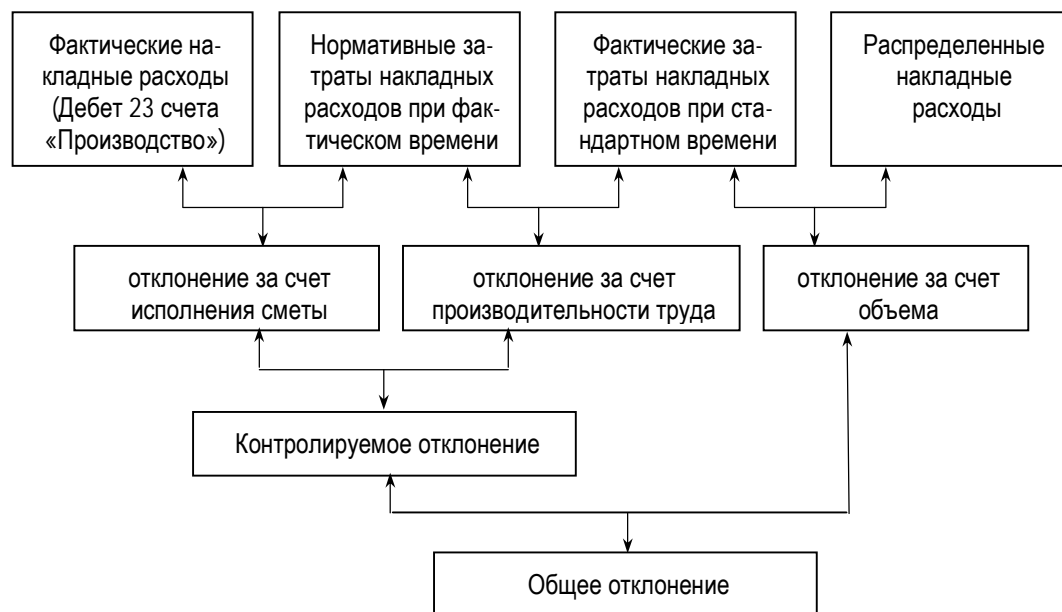
Отклонение переменных накладных расходов равно разности между нормативными скорректированными переменными накладными расходами для фактического времени труда основных рабочих и

фактическими переменными накладными расходами. Или (нормативная ставка распределения – фактическая ставка распределения) x фактическое количество часов труда. Отклонение переменных производственных накладных расходов можно анализировать по статьям расходов, что позволит установить причины их изменений.

На размер переменных производственных накладных расходов влияет уровень производительности труда основных рабочих. Если произойдет снижение производительности труда, то возникают дополнительные переменные накладные расходы, что приводит к негативному отклонению от нормы.

Отклонение переменных накладных расходов по эффективности есть разность между выпуском продукции в нормо-часах и фактическим временем труда за рассматриваемый период, умноженная на нормативную ставку переменных накладных расходов.

Совокупное отклонение по переменным накладным расходам определяется как разность между нормируемыми и фактическими переменными накладными расходами, отнесенными на продукцию.



**Рис. 1.3.1. Анализ накладных расходов за счет трех отклонений**

Постоянные производственные накладные расходы включаются в состав производственной себестоимости продукции в полном объеме только в случае, когда фактический объем производства равняется или превышает нормальную мощность. Отклонение по постоянным накладным расходам, таким образом, будет характеризовать различие между нормативными и фактическими постоянными накладными расходами.



На практике очень сложно разделить накладные расходы на переменные и постоянные. Поэтому чаще их анализ осуществляется исходя из общей суммы накладных расходов. Приведем несколько схем такого анализа отклонений.

И, наконец, совокупное отклонение по валовой прибыли при нормативном методе определяется за счет двух факторов: цены реализации и объемов реализованной продукции.

Отклонение по цене реализации есть разность фактической и нормативной валовой прибыли (если на единицу продукции), умноженная на фактический объем реализации.

Отклонение по объему реализации есть разность между фактическим и сметным объемом реализации, умноженная на нормативную валовую прибыль.

#### **1.4. КАЛЬКУЛЯЦИЯ ПО НОРМАТИВНЫМ ЗАТРАТАМ С ПОЛНЫМ ИХ РАСПРЕДЕЛЕНИЕМ**

Система калькуляции себестоимости с полным распределением затрат предусматривает оценку стоимости готовой продукции по совокупным затратам на их производство. Административные затраты, расходы на коммерческие и прочие операционные расходы не включаются в стоимость продукта, а относятся непосредственно на счет прибылей и убытков.

Данную систему отличает то, что рассчитывается дополнительное отклонение постоянных накладных производственных расходов и называется это отклонение – отклонением по объему производства.

Для того, чтобы определить отклонение за счет объема производства необходимо рассчитать нормативную ставку накладных расходов. Это отклонение сметных постоянных расходов к сметному уровню производства. Если выпускается несколько видов продукции, то сметные постоянные расходы при определении ставки следует относить к сметным нормам времени.

Отклонение за счет объема производства определяется как разность между фактическим и сметным выпуском продукции, умноженная на нормативную ставку распределения постоянных производственных накладных расходов.

Постоянные накладные расходы не меняются в зависимости от объема производства. Потому при увеличении объема производства на единицу продукции они уменьшаются (отклонение благоприятное) и увеличиваются при снижении (отклонение неблагоприятное). Из чего следует, что отклонение по объему постоянных накладных расходов связано с использованными мощностями и эффективностью объема производства.



**Рис. 1.4.1. Схема отклонений по постоянным накладным расходам**

Отклонение объема производства по мощностям есть разность между фактическим и сметным временем в часах, умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов.

Отклонение объема производства за счет эффективности есть разность между выходом продукции в норма-часах за период, умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов.

В системе калькуляции по предельным затратам постоянные накладные расходы не распределяются на продукты. Совокупные постоянные расходы относятся к затратам периода и возмещаются за счет прибыли.

### **1.5. СТАНДАРТ-КОСТ – ЗАРУБЕЖНЫЙ АНАЛОГ НОРМАТИВНОГО МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ**

В зарубежной практике исчисление стандартной себестоимости единицы продукции называют стандарт-кост. Метод учета затрат, основанный на установлении “стандартов” необходимых затрат на единицу или группы единиц продукции (работ, услуг), позволяет установить отклонение от стандартов и их изменения. “Кост” – денежное

выражение стандартных затрат, которые устанавливаются на единицу продукции.

Система стандарт-кост – это инструмент управления в планировании затрат и контроля над ними. При данной системе заранее составляются сметы затрат на производство единицы или нескольких изделий в течение определенного периода. Установленные стандарты материальных, трудовых затрат на изготовление продукции должны быть четко обоснованы и выполнимы. Отклонение стандартов от фактических показателей должно означать, что стандартные нормы необходимо пересмотреть и отрегулировать их в соответствии с причинами их расхождений с фактом. Данная система широко используется в мировой практике. Основные цели и результаты их ранжирования для системы “стандарт-кост” в разных странах представлены в таблице 1.5.1.

*Таблица 1.5.1*

**Ранжирование целей для системы “стандарт-кост”**

Цель использования системы “стандарт-кост”	США	Канада	Япония	Англия
Управление затратами	1	1	1	2
Ценообразование и ценовая политика	2	3	2	1
Планирование и контроль	3	2	3	3
Подготовка финансовой отчетности	4	4	4	4

Существует три вида стандартов: базисные, теоретические и текущие. Базисные стандарты – это долгосрочные стандарты (2-5 лет), позволяющие совершенствовать ценообразование и использование ресурсов. Теоретические стандарты – это идеальные стандарты, которые могут служить ориентиром при выполнении установленных норм.

Текущие стандарты – это стандарты, используемые при изготовлении продукции в отчетном периоде и отвечающие условиям деятельности.

Система калькуляции стандартных затрат включает в себя:

- определение стандартов затрат;
- учет фактических затрат;
- регулирование затрат и составление отчетности;
- установление причин отклонений;
- внесение необходимых коррективов.

Стандарты затрат периодически пересматривают для того, чтобы они соответствовали реальным условиям производства. Осуществлять контроль за стандартными затратами целесообразнее в разрезе подразделений, т.е. в местах их возникновения. При таком подходе конкретные ответственные лица контролируют стандарты и отклонения от них. Учет ответственности на основе стандартных затрат может быть изображен следующим образом:



**Рис. 1.5.1. Установление стандартов затрат [20]**

При анализе выполнения стандартов важно установить следующее:

- какая возникла разница между установленными стандартами затрат и фактическим их уровнем;
- что повлияло на выполнение стандартов затрат.

Учет отклонений от стандартов во многих развитых зарубежных странах не практикуется по двум причинам:

- стремятся к сокращению внутренней документации;
- высокий уровень обоснованности ввода в производство стандартов на материалы, труд и другие ресурсы и с разрешения ответственных лиц за их выполнение;
- перед ответственными за расходование ресурсов лицами ставится задача не документировать отклонения, а своевременно их регулировать.

Поэтому целесообразно ежемесячно устанавливать отклонения, отражать их в отчетах в разрезе подразделений с учетом причин их возникновения. Расчет отклонений следует осуществлять в разрезе отдельных статей затрат с указанием причин, вызвавших эти отклонения.



**Рис. 1.5.2. Учет ответственности на основе стандартных затрат [20]**

Для иллюстрации методики расчета отклонений от стандартов используем таблицу 1.5.2.

*Таблица 1.5.2*

**Анализ отклонений от установленных стандартов**

Статьи затрат	Стандартная себестоимость, у.е.	Фактические затраты, у.е.	Стандартные затраты на фактический выпуск, у.е.	Отклонение, +/-
Выпуск продукции	8000 ед.	7600 ед.	-	-400
Прямые материалы	8,8	67200	66880	-320
Прямая заработная плата	1,6	12369	12160	-209
Общепроизводственные расходы:	3,15	24860	23940	-920
- переменные;	1,40	11660	10640	-1020
- постоянные	1,75	13200	13300	+100
Всего	13,57	104429	102980	-1449

Стандартные материальные затраты на фактический выпуск:

$$66880 = 7600 \text{ ед.} \cdot 8,8; \quad 10640 = 7600 \text{ ед.} \cdot 1,4;$$

$$12369 = 7600 \text{ ед.} \cdot 1,6; \quad 13300 = 7600 \text{ ед.} \cdot 1,75.$$

Отклонения:

$$66880 - 67200 = (320); \quad 10640 - 11660 = (1020);$$

$$12160 - 12369 = (209); \quad 13300 - 13200 = +100.$$

Общая сумма отклонений составит (1449) у.е.

Таблица 1.5.3

**Факторы, влияющие на размер отклонений**

Статьи затрат	За счет			
	цены	эффективности использования	исполнения бюджета	объема производства
1. Прямые материалы	у	у	-	-
2. Прямая зарплата (затраты на труд)	у	у	-	-
3. Переменные производственные накладные расходы	у	у	-	-
4. Постоянные производственные накладные расходы	-	-	у	у

1. Отклонение за счет цены = (Бюджетная цена за единицу ресурсов – фактическая цена за единицу ресурсов) x Фактическое количество использованных ресурсов.
2. Отклонение за счет эффективности использования ресурсов = (Бюджетное количество использованных ресурсов – Фактическое количество использованных ресурсов) x Бюджетную цену единицы ресурсов.
3. Отклонение за счет исполнения бюджета = Бюджетные постоянные накладные затраты – Фактические постоянные накладные затраты.
4. Отклонение за счет объема = (Фактический объем производства – Бюджетный объем производства) x Стандартную ставку распределения постоянных накладных расходов на изделие.

При анализе отклонений следует обращать внимание:

- на размер отклонений;
- периодичность их повторения;
- контроль в момент их возникновения;
- на позитивные отклонения;
- исследование отклонений.

## **1.6. УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛЯЦИЯ ПРИ НОРМАТИВНОМ МЕТОДЕ**

Порядок сводного учета в системе нормативного производственного учета предусматривает несколько этапов.

1. Первичный учет прямых затрат. На основе первичных документов в подразделениях формируется информация о расчетной нормативной величине затрат по деталям, узлам, агрегатам и т.д. Отклонения от норм обобщаются по подразделениям, и на основании данной и иной информации в бухгалтерии рассчитываются индексы отклонений, распространяемых на продукцию подразделений.
2. Первичный учет документированных потерь (брак, порча, технологические потери) и недокументированных отклонений. Отражение потерь и отклонений в первичных документах ведется в натуральном выражении. Информация о таких отклонениях обобщается в цеховых балансах по подразделениям.

Отклонения, представленные по материальным и трудовым затратам, не требуют дополнительного расчета распределения по калькулируемым объектам, так как они привязаны к конкретным предметам труда: заготовкам, деталям, изделиям и т.д. В зависимости от их применяемости в узле или изделии отклонения относят на калькулируемый объект или возмещают за счет виновных лиц, в противном случае списывают на себестоимость реализованной продукции.

3. Аналитический учет затрат на производство организуется в бригадах и участках – по элементам затрат, в цехах и на предприятии в целом – по статьям калькуляции, элементам затрат, видам продукции, услугам, заказам.

Для обобщения сводной информации используются карточки аналитического учета (табл. 1.5.4). Данные карточек учета затрат обобщают по участкам, бригадам, цехам и в целом по предприятию (в части прямых затрат), а затем сверяют с ведомостями сводного учета затрат по бухгалтерским счетам (приложение А).

4. Завершающим этапом производственного учета является калькулирование себестоимости продукции. Для этих целей предусмотрена калькуляционная ведомость выпуска (приложение Б).

Ведомости составляют по каждому подразделению и предприятию в целом в разрезе видов продукции, которые являются самостоятельными объектами калькулирования. В ведомостях определяется нормативная себестоимость всего выпуска продукции по статьям прямых затрат. Нормативную себестоимость всей товарной продукции рассчитывают как произведение количества отгруженной продукции на действующие в отчетном периоде нормы затрат по каждой статье затрат.

**Образец карточки аналитического учета  
нормативных затрат**

№ п/п	Код статьи	Количество	Нормативная цена, у.е.	Подразделения						Итого, у.е.
				1	2	3	4	5	6	
Основные материалы										
Оплата труда										
Общепроизводственные расходы										
Под- разде- ление	Нормо- часы	Нормативная ставка накладных расходов	Подразделения						Итого, у.е.	
			1	2	3	4	5	6		
Совокупные производственные затраты на ед. продукции										

К сумме затрат добавляют документированные и не документированные отклонения, принятые от других цехов по поступившим от них комплектам деталей. Расходы, переданные другим цехам, исключают из фактических затрат своего цеха. В сводном учете затрат отклонения от норм оцениваются по текущим нормам расхода материалов и заработной платы. В итоге исчисляют фактическую себестоимость продукции цеха, вошедшую в состав товарного выпуска предприятия. Фактическую себестоимость единицы продукции определяют с помощью индексов отклонений, рассчитанных как отношение фактической себестоимости товарной продукции к нормативной себестоимости (приложение В).

С целью эффективного управления себестоимостью изделий по данным за год применяется форма калькуляционного листа, в котором сочетаются показатели нормативной и отчетной калькуляции (приложение Д). Калькуляционный лист содержит следующие разделы:

1. Себестоимость единицы изделия.
2. Расшифровка расходов на материалы и полуфабрикаты.
3. Расшифровка затрат на зарплату



Данные калькуляционного листа используются для проведения анализа факторов снижения себестоимости в сравнении с планом и с прошедшим годом. Расшифровка расходов на материалы и заработную плату дает возможность проследить, по каким позициям допущены отклонения (положительные и отрицательные). В конце отчетного периода составляют сводную ведомость отклонений по причинам и виновным лицам, отдельно по материалам и заработной плате (приложение Ж). Анализ отклонений дает возможность принимать решения по недопущению потерь, а также использовать передовой опыт использования ресурсов, что преимущественно и выделяет нормативный метод.

В мировой практике, если сумма отклонений от норм существенна, то она распределяется между товарной продукцией, незавершенным производством и остатком готовой продукции. Надо полагать, что такой подход в распределении отклонений можно считать правомерным. Отнесение существенных сумм сверхнормативных затрат лишь на счет товарной продукции может резко повлиять на размер прибыли, налоговых затрат и на финансовое положение предприятия.

## **КЛЮЧЕВЫЕ ТЕРМИНЫ И ПОНЯТИЯ**

**Идеальные нормативные затраты** – это минимальные затраты, которые возможны в условиях самой эффективной деятельности.

**Основные нормы** – это постоянные нормы, не изменяющиеся на протяжении длительных периодов.

**Отклонение по цене на материалы** – это разница между нормативной и фактической ценой единицы материалов, умноженной на количество закупленного материала.

**Норматив затрат** – норма затрат на единицу продукции.

**Нормативные затраты** – это затраты всей деятельности.

**Отклонение объема по мощностям** – это есть разность между фактическим и сметным временем труда в часах в рассматриваемый период, умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов.

**Отклонение объема по эффективности** – это есть разность между выходом продукции в нормо-часах и фактическим временем труда в часах за рассматриваемый период, умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов.

**Отклонение переменных накладных расходов по эффективности** – это есть разность между выпуском продукции в нормо-часах и фактическим временем труда за рассматриваемый период, ум-

ноженная на нормативную ставку переменных накладных расходов.

**Отклонение по использованию материалов** – это разность между нормативным количеством материалов, необходимого для фактического выпуска продукции, и фактическим количеством, умноженная на нормативную цену материалов.

**Отклонение по объему производства** – это разность между фактическим и сметным выпуском продукции в рассматриваемый период, умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов.

**Отклонение по объему реализации** – это есть разность между фактическим и сметным объемом реализации, умноженная на нормативную валовую прибыль.

**Отклонение по постоянным накладным расходам** представляет собой разницу между сметными и фактическими постоянными накладными расходами.

**Отклонение переменных накладных расходов по затратам** равно разности между сметными скорректированными переменными накладными расходами для фактического времени труда основных производственных рабочих и фактическими переменными накладными расходами.

**Отклонение по производительности труда** равно разности нормативного времени в часах, затраченного на фактический выпуск продукции, и фактического времени в часах, отработанного за рассматриваемый период, умноженной на нормативную почасовую ставку заработной платы.

**Отклонение по ставке заработной платы** равно разнице между нормативной и фактической ставками заработной платы, умноженной на фактическое число отработанных часов.

**Отклонение по цене реализации** есть разность фактической и нормативной валовой прибыли (обе величины на базе продукции), умноженная на фактический объем реализации.

**Совокупное отклонение по постоянным накладным расходам** представляет собой разницу между нормативными постоянными накладными расходами, распределяемыми на продукт и фактически понесенные постоянные накладные расходы.

**Сметный выход продукции в норма-часах и сметное время труда в часах** – одинаковы.

**Совокупное отклонение по валовой прибыли** есть разность фактической и сметной маржинальной прибыли (обе величины на базе нормативных издержек на единицу).

**Совокупное отклонение по материалам** – это разница между нормативными затратами на материалы для фактического выпуска продукции и фактическими затратами.

**Совокупное отклонение по труду** – это разница между нормативными затратами на фактический выпуск продукции и фактическими затратами труда.

**Совокупное отклонение по переменным накладным расходам** – это есть разность между нормативными переменными накладными расходами, отнесенными на продукцию, и фактическими переменными накладными расходами.

**Текущие достижимые нормы** – обеспечивают приемлемую базу измерения отклонений от цели, за достижение которой несут ответственность работники.

**Технический анализ** – изучение каждой операции на основе точного учета материалов, труда и оборудования, а также контрольного обследования операций.

## **КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ**

1. Что такое себестоимость продукции, с какой целью она определяется?
2. Какими правовыми документами регулируется учет затрат и формирование себестоимости продукции?
3. По каким статьям калькуляции группируются расходы на производство продукции (работ, услуг)?
4. Совокупность каких процедур включает в себя нормативная система управления?
5. Для каких предприятий нормативная система является эффективной?
6. Охарактеризуйте функционирование системы калькулирования по нормативным затратам.
7. В чем заключается сущность нормативной системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?
8. Охарактеризуйте варианты организации нормативного расчета затрат.
9. Что служит основой для исчисления фактической себестоимости выпущенной продукции при нормативном методе учета затрат?
10. Типы норм, их виды и характеристика.
11. Как устанавливается нормативный расход материалов?

12. Охарактеризуйте нормативы затрат на труд.
13. В чем заключаются особенности установления нормативов на накладные расходы?
14. В каком бухгалтерском документе находят отражение нормативные затраты?
15. Для решения каких задач используется нормативная информация?
16. От каких факторов зависят затраты на материалы?
17. Как определяется отклонение за счет цены на материалы? Назовите причины отклонений.
18. Охарактеризуйте методику определения отклонений за счет эффективности использования материалов.
19. Сопоставьте методику определения отклонений по материалам с методикой отклонений по затратам на труд. Что их объединяет и различает?
20. Как вы понимаете совокупное отклонение по затратам на материалы и оплату труда?
21. Как определяется совокупное отклонение по переменным накладным расходам?
22. Охарактеризуйте методику определения отклонений по постоянным накладным расходам.
23. Какие факторы влияют на размер отклонения по валовой прибыли?
24. В чем заключается сущность калькуляции по нормативным затратам с полным их распределением?
25. Сравните и охарактеризуйте стандарт-кост как альтернативу нормативного метода.
26. Охарактеризуйте карточку аналитического учета нормативных затрат.
27. Для каких целей предназначена калькуляционная ведомость выпуска?
28. Приведите схему учета отклонений по затратам на материалы, труд.

## **ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ**

### **Задача 1. Отклонение за счет цены и эффективности использования материалов**

Предприятие выпускает продукцию А. Для ее производства запланировано купить в январе 200\_\_г. 1500 кг основного сырья по цене 0,89 у.е. за кг. Выход продукции А в соответствии с бюджетом должен составить 6000 шт. Фактически было закуплено и использовано в январе 200\_\_г. 1600 кг сырья по цене 0,82 у.е. Фактический выпуск продукции составил 6080 шт.

Требуется:

1. Определить совокупное отклонение от бюджета.
2. Рассчитать отклонения от бюджета за счет цены и эффективности использования материалов.
3. Прокомментировать результаты решения.

### **Задача 2. Отклонения за счет цены на материалы, затрат на труд и эффективности их использования**

Предприятие установило нормы затрат на единицу готовой продукции по:

- основным материалам – 10 кг по цене 3 у.е. за кг = 30 у.е.;
- заработной плате основным производственным рабочим – 0,5 час. по цене 20 у.е. = 10 у.е.

Производство продукции А, предусмотренное бюджетом на январь 200\_ г., составляло 10000 ед.

Фактические результаты в январе 200\_ г.

Основных материалов было использовано – 98073 кг.

Заработная плата, выплаченная основным производственным рабочим, составила 102000 у.е.

Основными рабочими отработано 4900 человеко/часов и выпущено продукции 9810 ед.

В течение месяца производились закупки материалов 100000 кг на сумму 310000 у.е. Допустим, начальные остатки по основным материалам и готовой продукции отсутствуют.

Требуется:

- определить отклонение за счет цены на материалы, труд и эффективности их использования;
- составить бухгалтерские проводки по отклонениям к п. 1;
- прокомментировать отклонения по материалам и заработной плате;
- определить себестоимость единицы продукции А.

### **Задача 3. Учет отклонений при закупке сырья**

Закуплено сырья для продукта А 1900 кг на сумму 20900 у.е., сырья для продукта Б – 1000 кг на сумму 28280 у.е. Цена, заложенная в бюджет, 1 кг сырья для продукта А – 1 у.е., Б – 3 у.е.

Требуется:

1. Рассчитать отклонение за счет цены приобретения сырья для продуктов А и Б.
2. Составить бухгалтерские проводки на приобретение сырья с учетом отражения отклонений.

#### **Задача 4. Учет отклонений при использовании материалов**

Из склада отпущено в производство 19000 кг сырья для продукта А и 10100 кг – для продукта Б.

Нормативное потребление сырья составляло: для продукта А – 18000 кг по цене за кг – 1 у.е., для продукта Б – 90000 кг по цене – 3 у.е.

Требуется:

1. Рассчитать отклонение за счет эффективности использования сырья для продукта А и Б.
2. Составить бухгалтерские проводки на отпуск и использование сырья в производство с учетом отклонений.

#### **Задача 5. Учет отклонений по заработной плате основных производственных рабочих**

Фактически отработанное время составило 28500 ч. в месяц. Производство в нормо-часах – 30400. Фактическая ставка заработной платы равна 3,20 у.е. за 1 час в отличие от нормативной ставки 3,00 у.е. за 1 час. Затраты на фактическую заработную плату фиксируются одинаково и в системе учета нормативных затрат и в системе учета фактических затрат.

Требуется:

1. Рассчитать отклонение по ставкам заработной платы и по производительности труда.
2. Составить бухгалтерские проводки по начислению зарплаты с учетом отклонений.

#### **Задача 6. Прямолинейный анализ отклонений накладных затрат**

Предприятие использует в производстве деталей систему стандартных затрат. Стандартные затраты на изготовление деталей рассчитаны на 4000 ед. в год, включая 6 машино-час. переменных производственных накладных затрат по 8 у.е. за машино-час; 6 машино-час. постоянных накладных расходов по 15 у.е. за машино-час.

Фактический выпуск составил 4400 деталей. Понесенные переменные накладные расходы составили 245000 у.е., а постоянные накладные затраты – 373000 у.е. Фактически выработано 28400 машино-часов.

Требуется:

1. Провести прямолинейный анализ 4-х отклонений переменных и постоянных накладных затрат.
2. Составить бухгалтерские проводки с учетом анализа отклонений.
3. Объяснить, каким образом ежедневно контролируются переменные и постоянные производственные накладные затраты.

### Задача 7. Прямолинейное покрытие производственных накладных затрат, система стандартных затрат

На предприятии относительно производства в мае месяце определились следующие данные:

1. Фактические переменные производственные накладные расходы – 155100 у.е.
2. Распределено переменных производственных накладных расходов (по норме на 1 машино-час, необходимой для достижения фактического объема производства – 12 у.е.).
3. Фактические постоянные производственные накладные затраты – 401000 у.е.
4. Предусмотрены бюджетом (планом) постоянные производственные накладные затраты – 390000 у.е.
5. База распределения, машино-часы – 13000 у.е.
6. По норме машино-часов на единицу продукции – 0,30 у.е.
7. Выпущено продукции – 41000 у.е.
8. Фактически использованные машино-часы – 13300 у.е.
9. Запасы незавершенного производства на конец периода – 0.

Требуется:

1. Проанализировать все отклонения по производственным накладным затратам.
2. Составить бухгалтерские проводки по производственным накладным затратам.
3. Выяснить, каким образом контролируются производственные накладные расходы?

### Задача 8. Анализ 4-х отклонений. Найти неизвестное

Следует рассмотреть каждую ситуацию в случаях А, Б, В.

**Данные по операциям в \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.**

№ п/п	Показатель	Случаи		
		А	Б	В
1	Понесенные постоянные производственные затраты	10600	-	12000
2	Понесенные переменные производственные накладные затраты	7000	-	-
3	Уровень базы распределения, в машино-часах	500	-	1100
4	Стандартные машино-часы, позволяющие достигнуть фактический выпуск продукции	-	650	-

№ п/п	Показатель	Случаи		
		А	Б	В
5	Бюджетные данные:			
	- постоянные производственные накладные затраты;	-	-	-
	- переменные производственные накладные затраты (на стандартный машино-час);	-	8,50	5,0
	- бюджетные постоянные накладные затраты;	1000	-	11000
	- бюджетные переменные накладные затраты;	-	-	-
	- общие бюджетные накладные затраты	-	12525	-
6	Дополнительные данные:			
	- распределенные стандартные переменные накладные затраты;	7500	-	-
	- распределенные стандартные постоянные накладные затраты;	10000	-	-
	- отклонение за счет объема производства;	-	5000Н	500П
	- отклонение переменных производственных накладных затрат;	950П	0	350Н
	- отклонение за счет эффективности переменных производственных накладных затрат;	-	-	100Н
	- отклонение постоянных производственных накладных затрат	-	300П	-
7	Фактически выработано машино-часов	-	-	-

Примечание: П – позитивное отклонение, Н – негативное отклонение.

Требуется:

1. Решить задачу в системе стандарт-кост.
2. Проконтролировать использование переменных и постоянных производственных накладных затрат в соответствии с определенными машино-часами.
3. Заполнить в таблице по каждому случаю пустые места.

### Задача 9. Расчет отклонений по труду и материалам

Приведем данные на отдельный продукт.

Нормативы на единицу продукта:

Основные материалы – 4 кг по 0,75 у.е. за 1 кг.

Труд основных производственных рабочих – 2 ч. по 1,60 у.е. за 1 час.

Фактическая информация за данный финансовый период:

Выход продукции 38000 ед.



Основные материалы:

закуплено 180000 кг 126000 у.е.;

отпущено в производство 154000 кг

Труд основных производственных рабочих 78000 ч 136500 у.е.

Незавершенного производства не было ни на начало, ни на конец периода.

Требуется:

1. Рассчитать отклонения:

- по затратам на основные материалы;
- по ценам на основные материалы на базе отпуска в производство;
- по эффективности использования основных материалов;
- по затратам на заработную плату основных производственных рабочих;
- по ставкам на заработную плату основных производственных рабочих;
- по производительности труда.

2. Указать, согласуются ли в каждом из следующих случаев данное или предложенное объяснение возможной причины отклонения с рассчитанным Вами отклонением в ответе на п. 1, давая краткие пояснения к своим выводам.

Условия к п. 1:

- отклонение по цене основных материалов: руководитель отдела закупок оставил без внимания количество, оговоренное в заказе, и, приобретая материалы оптом, закупил их по цене ниже нормативной;
- отклонение по использованию основных производственных материалов: потери материалов в ходе производства оказались ниже нормативных;
- отклонение по ставкам заработной платы: рост оговоренной с профсоюзом заработной платы оказался на 0,15 долл. за 1 ч. ниже предполагаемого;
- отклонение по производительности труда: производительность труда оказалась высокой.

### **Задача 10. Гибкая смета и расчет отклонений по труду и материалам**

Компания использует систему калькуляции себестоимости по нормативным предельным издержкам. Ниже приводится информация по продукту А, производимому одним из подразделений компании.

### **Информация по продукту А**

Показатель	Нормативная предельная производственная себестоимость единицы продукта, у.е.
Основные материалы 6 кг по 4 у.е. за 1 кг	24
Труд основных производственных рабочих 1 ч. по 7 у.е. за 1 ч.	7
Переменные накладные расходы*	3
Совокупные переменные производственные расходы	34

\*Переменные накладные расходы изменяются в зависимости от количества произведенных единиц продукта

Сметные постоянные производственные накладные расходы в месяц: 100000 у.е.

Сметный объем производства продукта А: 20000 ед. в месяц.

#### **Фактическое производство и затраты на шестой месяц**

Показатель	Сумма, у.е.
Произведено продукта А – 18500 единиц	
Основные материалы, закупленные и использованные в количестве 113500 кг	442650
Труд основных производственных рабочих – 7800 ч.	129940
Понесенные переменные производственные накладные расходы	58800
Фактические постоянные производственные накладные расходы	104000
Итого	735390

Требуется:

1. Подготовить отчет в виде таблицы, показывающий по каждому элементу затрат:
  - первоначальную смету;
  - гибкую смету;
  - фактические затраты;
  - совокупные отклонения.
2. Разделить отклонения, связанные с основными материалами и с затратами на труд основных производственных рабочих (рассчитанные в п. 1), на элементы, для того чтобы отклонения были более информативны для руководителя предприятия.
3. Объясните значение и употребление термина “непрерывное планирование”.

### Задача 11. Отклонения по труду и материалам

Ниже приводятся прямые нормативные затраты на тюбик промышленного клея, который является единственным продуктом, выпускаемым одним из подразделений компании, производящей смолы.

#### **Информация по продукту – промышленный клей**

Показатель	Сумма за 1 тюбик, у.е.	Сумма за 1 тюбик, у.е.
Материалы:		
порошок;	1,50	
химикаты;	0,60	
тюбик	0,30	2,40
Труд: смешивание и разливка		1,80
Совокупные прямые нормативные затраты		4,20

Нормативный расход материалов на каждый тюбик клея: 2 фунта порошка, ¼ л химикатов и один тюбик. Нормативная ставка заработной платы на смешивание и разлив составляет 4,50 у.е. за 1 час.

За предыдущий месяц было изготовлено 4500 тюбиков клея, незавершенного производства не было ни на начало, ни на конец месяца; ниже приводятся данные о количестве получаемых и отпускаемых в течение месяца материалов.

Перечисленные ниже материалы используются исключительно для производства клея, и компания рассчитывает все отклонения по закупочным ценам на материалы.

#### **Информация о движении запасов**

Показатель	Порошок	Химикаты	Тюбики
Начальный запас	1500 фунтов	200 л	100 тюбиков
Закупки	10000 у.е. по 0,70 у.е. за фунт	600 л. по 2,30 у.е. за 1 л	200 тюбиков по 0,40 у.е. за штуку
		600 л по 2,50 у.е. за 1 л	5000 тюбиков по 0,30 у.е. за тюбик
Отпущено	9800 фунтов	1050 л	4520 тюбиков

Работники, непосредственно обслуживающие смешивающую и разливную установки, проработали в общей сложности 2050 ч. в течение предыдущего месяца и получили суммарную заработную плату 8910 у.е.

Требуется:

1. Рассчитать и проанализировать по Вашему усмотрению отклонения от нормативных издержек за предыдущий месяц:
  - отклонение по ценам на материалы;
  - отклонение по эффективности использования материалов;
  - отклонение по производительности труда;
  - отклонение по ставкам заработной платы.
2. Рассмотреть возможные причины отклонений по материалам и производительности труда.

### **Задача 12. Расчет отклонений по труду и материалам**

Компания производит два продукта со следующими нормативными издержками (на 100 ед. продукции) по труду основных производственных рабочих и основным материалам:

Продукт 1:

98 кг материала М по 0,78 у.е. за 1 кг;  
10 ч. труда в цехе Х по 4,20 у.е. за 1 час.

Продукт 2:

33 кг материала N по 2,931 у.е. за 1 кг;  
9 ч. труда в цехе Y по 4,50 у.е. за 1 час.

Установленные (нормативные) ставки распределения производственных накладных расходов для двух цехов следующие:

Цех Х: 3,60 у.е. на 1 ч. труда основных производственных рабочих.

Цех Y: 2,90 у.е. на 1 ч. труда основных производственных рабочих.

Имеются также следующие неполные данные по фактическому выпуску продукции, затратам и отклонениям за период:

Фактический выпуск продукции:

продукт 1            42 100 ед.;

продукт 2            (vii) ед.

Фактические издержки:

Основные материалы:

41200 кг материала М            по 0,785 у.е. за 1 кг = 32342 у.е.;

(viii) кг материала N            по (ix) за 1 кг = 23828 у.е.

Труд основных производственных рабочих:

4190 ч. в цехе Х            по 4,20 у.е. за 1 ч. = 17589 у.е.;

(x) часы в цехе Y            по 4,55 у.е. за 1 ч. = (xi) у.е.

Производственные накладные расходы:

цех Х            14 763 у.е.;

цех Y            (xii) у.е.

### **Отклонения по затратам**

Показатель	Материал М	Материал N
Основные материалы		
Цена	(i)	233 у.е. Н
Эффективность использования	(ii)	5 у.е. Б
Всего	(iii)	228 у.е. Н
	Цех X	Цех Y
Труд основных производственных рабочих		
Ставка оплаты	(iv)	(xiii)
Производительность труда	(v)	342 у.е. Б
Всего	84 дол. Б	(xiv)
Производственные накладные расходы	(vi)	142 у.е. Н

Примечание: Н – неблагоприятное отклонение, Б – благоприятное отклонение.

Требуется:

1. Рассчитать нормативные издержки для продуктов 1 и 2 (в у.е. на 100 ед. продукции с точностью до второго знака).
2. Рассчитать неизвестные отклонения по затратам от (i) до (vi) для продукта 1 (результат округлить до целого значения у.е.).
3. Рассчитать неизвестные показатели от (vii) до (xiv) для продукта 2 (отклонения и совокупные издержки с точностью до целого значения у.е., выпуск продукции, часы и кг округлить до целых значений, цену за 1 кг – с точностью до второго десятичного знака в у.е.).

### **Задача 13. Отклонения по труду, материалам, реализации и согласование фактической и сметной прибыли**

Изготовитель производит один продукт марки X.

#### **Нормативные данные по продукту X**

Показатель	На единицу марки X, у.е.
Основные материалы, 2 ед. по 10 у.е. за 1 ед.	20
Основная заработная плата, 5 ч. по 10 у.е. за 1 ч.	50
Цена реализации	100

В смете предусмотрены производство и реализация 500 ед. марки X для каждого из 13 отчетных периодов года. Составлена смета и на административные постоянные в сумме 2000 у.е. за период.

### Отчетные данные за четвертый период

Показатель	Сумма
Количество произведенных единиц марки X, ед.	500
Реализация материала марки X, ед.	450
Совокупный доход от реализации, у.е.	49500
Закупленный материал, ед.	1200
Совокупные затраты на закупку, у.е.	10800
Заработная плата основных производственных рабочих:	
часы;	2000
общие затраты, у.е.	18000
Административные постоянные расходы, у.е.	3000

Нет запасов материалов ни на начало, ни на конец периода, нет и начального запаса готовой продукции. Запасы оцениваются по нормативным издержкам.

Хотя 2000 ч. работы оплачены, сюда входят и 100 ч. простоя вследствие выхода машины из строя.

Требуется:

1. Рассчитать:

- фактическую прибыль за период 4;
- релевантные отклонения по материалам и труду;
- подготовить отчет с согласованием фактической и сметной прибыли за период 4.

2. Отклонение по цене материала может быть рассчитано и записано:

- на момент получения товаров на склад (метод А);
- на момент выдачи продукции (метод Б).

Требуется:

1. Объяснить, какой метод Вы предпочитаете?
2. Показать, как записывается в журнал информация, приведенная ниже, только по методу А?

Получено: 100 ед. материала X; нормативные затраты составляют 1 у.е. на единицу; фактические затраты равны 1,50 у.е.

Отпущено затем в производство – 60 ед.

#### Задача 14. Расчет отклонений по труду и подготовка контрольного счета заработной платы

Обрабатывающий цех компании, производящий два разных продукта, использует труд 60 производственных рабочих, работающих по 40 ч. в неделю.

Компания применяет систему калькуляции себестоимости по нормативным издержкам, а обрабатывающий цех учитывает нормативные затраты труда для каждого из двух продуктов: продукт X по 12 у.е. за ед. и продукт Y по 2 у.е. за ед. Нормативная ставка заработной платы для рабочих в обрабатывающем цехе составляет 4 у.е. за 1 ч., а компания обеспечивает гарантированную заработную плату 160 у.е. в неделю для каждого производственного рабочего. Доплата за сверхурочную работу, которая не включается в нормативные затраты на продукт, выплачивается по временной ставке плюс 1/3.

### **Производственные показатели**

Показатель	1-й месяц	2-й месяц
Выход:		
продукт X, ед.;	2200	2300
продукт Y, ед.	5250	4700
Валовая заработная плата:		
выплаченная основным производственным рабочим, у.е.	44800	39600
Производительное время, отработанное основными производственными рабочими, ч.	10800	9000
Время, за которое производственным рабочим было уплачено:		
основное, ч.;	9600	9600
сверхурочное, ч.	1200	

Во втором месяце все 60 производственных рабочих не работали в течение 10 ч. из-за выхода оборудования из строя.

Требуется:

1. Рассчитать коэффициент производительности (или эффективности) в обрабатывающем цехе за 1-й месяц.
2. Рассчитать отклонения по производительности и другие отклонения от нормативных затрат труда в обрабатывающем цехе в течение каждого из двух предыдущих месяцев.
3. Сделать записи по заработной плате за первый месяц на контрольных счетах заработной платы и незавершенного производства обрабатывающего цеха, включая записи о соответствующих отклонениях, рассчитанных в п. 2.
4. Определить, в какой мере рассчитанные Вами отклонения по производительности отражают чистое влияние на прибыль компании отклонений производительности труда от нормативных в ту или иную сторону.

### **Задача 15. Расчет сметного ввода ресурсов и отклонений по накладным расходам**

Компания использует систему калькуляции себестоимости продукции с полным распределением затрат.

Гибкая смета предусматривает для компании, производящей один продукт, следующие размеры производственных накладных расходов: 72000 у.е. в месяц для выпуска 3000 т продукции и 108000 у.е. для выпуска 7000 т. Нормативная ставка возмещения накладных расходов составляет 18 у.е. на 1 т.

В апреле компания понесла фактические накладные расходы в размере 105750 у.е. (в т.ч. 52000 у.е. переменных и 53750 у.е. постоянных накладных расходов) при выпуске 5500 т продукции.

Требуется:

1. Рассчитать:
  - сметные переменные накладные расходы на 1 т продукции;
  - совокупные сметные постоянные затраты на месяц;
  - сметный выпуск продукции на месяц, на котором базируется нормативная ставка распределения накладных расходов;
  - сметное допустимое отклонение накладных расходов для фактического выпуска продукции в апреле;
  - совокупные возмещенные накладные расходы за апрель;
  - отклонение по переменным производственным накладным расходам за апрель;
  - отклонение по постоянным накладным расходам за апрель;
  - отклонение по объему постоянных накладных расходов за апрель.
2. Объяснить, почему выгодно использовать гибкие сметы для затрат, классифицируемых как производственные накладные расходы.
3. Перечислить два типичных вида производственных затрат, классифицируемых как переменные производственные накладные расходы.
4. Объяснить значение терминов “достижимые нормы” и “идеальные нормы” и объяснить, почему их необходимо использовать при установлении действующих норм выработки.

### **Задача 16. Расчет отклонений по накладным расходам**

Производственное подразделение с трудоемким производством, использующее систему калькуляции себестоимости по нормативным издержкам с полным распределением, предоставило следующую информацию за период 10.



### **Производственная информация за период 10**

<b>Показатель</b>	<b>Сумма</b>
Нормальная производственная мощность, часы работы основных производственных рабочих	9600
Сметные переменные накладные расходы	3 у.е. на 1 ч. труда основных производственных рабочих
Сметные постоянные производственные накладные расходы на четырехнедельный финансовый период	120000 у.е.

Для производства единицы продукции требуется два часа.

### **Фактические производственные данные для четырехнедельного периода 10**

<b>Показатель</b>	<b>Сумма</b>
Выпуск продукции, ед.	5000
Понесенные переменные производственные накладные расходы, у.е.	28900
Постоянные производственные накладные расходы, у.е.	118000
Часы работы основных производственных рабочих	9300

Требуется:

1. Рассчитать:
  - отклонение по переменным накладным расходам;
  - отклонение переменных накладных расходов по эффективности;
  - отклонение по постоянным накладным расходам;
  - отклонение по объему постоянных накладных расходов.
2. Разбить рассчитанное Вами отклонение по объему постоянных накладных расходов в п. 1.4 на две составляющие и объяснить их значение в виде краткого отчета руководству компании.

### **Задача 17. Обсуждение и расчет отклонений по накладным расходам**

1. Каким образом можно проанализировать отклонения фактических производственных накладных расходов в сравнении с нормативными затратами? Если базы возмещения накладных расходов – почасовые ставки заработной платы основных производственных рабочих – разные для переменных и постоянных накладных расходов.
2. Сделайте как можно более подробный расчет отклонения по постоянным производственным накладным расходам.

### **Производственные показатели**

<b>Показатель</b>	<b>Сметные</b>	<b>Фактические</b>
Постоянные накладные расходы, у.е.	246000	259000
Труд основных производственных рабочих, ч.	123000	141000
Выход продукции, ед.	615000	(см. ниже)

В компании используется система попроцессной калькуляции себестоимости. На начало периода в запасе было 42000 ед. наполовину обработанных. В течение периода 680000 ед. было закончено обработкой, а на конец периода в запасе оставалось 50000 ед. наполовину обработанных.

#### **Задача 18. Расчет и объяснение отклонений по труду и накладным расходам**

В смете компании на период предусмотрено 200000 ч. труда основных производственных рабочих. Это использовалось как база при определении нормативной ставки возмещения общепроизводственных накладных расходов. Постоянные общепроизводственные накладные расходы предусмотрены по смете в сумме 400000 у.е., а переменные общепроизводственные накладные расходы – в сумме 200000 у.е. Сметный выход продукции составлял 400000 ед. За этот период было завершено обработкой 420000 ед. продукции за 202000 ч. труда основных производственных рабочих при расходах на рабочую силу 787000 у.е. Отклонений по ставкам заработной платы не было. Обще-заводские накладные расходы за этот период составили 620000 у.е.

Требуется:

1. Рассчитать отклонения:
  - по производительности труда;
  - по накладным расходам;
  - постоянных накладных расходов по объему;
  - переменных накладных расходов по эффективности.
2. Объяснить значение и важность отклонения постоянных накладных расходов по объему. Каким образом можно далее проанализировать это отклонение?
3. Рассчитать коэффициент производительности в описанных выше условиях.
4. Выяснить, как такая производительность влияет на издержки, на единицу продукции и на прибыль?

Чтобы ответить на п. 4, следует предположить также, что в компании действует схема участия в прибылях, влияющая на уровень производительности.

### Задача 19. Расчет отклонений по накладным расходам

Приводимая ниже информация представляет собой извлечение из данных о сметных и нормативных издержках предыдущего периода для механического цеха компании, производящей два продукта и применяющей систему калькуляции себестоимости по нормативным издержкам с полным распределением затрат.

#### **Сметные производственные показатели**

Показатель	Продукт X	Продукт Y
Сметный выпуск продукции, ед.	6500	4200
Нормативное время работы оборудования для обработки каждого продукта в механическом цехе, ч.	4	7

Цеховые накладные расходы распределяются на продукты по норме в нормо-часах работы оборудования, которая рассчитывается в начале каждого периода. Переменный компонент нормы возмещения предыдущего периода составлял 1,50 у.е. на 1 нормо-час работы оборудования, а сметные совокупные цеховые накладные расходы за тот же период равнялись 207750 у.е. По смете предусматривается, что 1 нормо-час работы оборудования должен соответствовать 1 ч. фактической работы.

#### **Фактические результаты в цехе за предыдущий период**

Показатель	Сумма	
Фактическое время работы оборудования, ч.		54000
Производство:		
продукт X, ед.;		7200
продукт Y, ед.		4000
Фактические накладные расходы:		
постоянные, у.е.;	120550	
переменные, у.е.	87600	

Требуется:

1. Рассчитать отклонения от нормативных (сметных) издержек, которые имели место в течение предыдущего периода:
  - отклонение постоянных накладных расходов по объему;
  - отклонение по постоянным накладным расходам;
  - отклонение по переменным накладным расходам.
2. Подробно рассмотреть возможные причины отклонения постоянных накладных расходов по объему.
3. Составить смету совокупных постоянных накладных расходов механического цеха при фактическом уровне производства пре-

дыдущего периода и объяснить разницу между этой совокупной сметной суммой и совокупными производственными накладными расходами цеха за данный период.

### **Задача 20. Анализ отклонений и согласование нормативных и фактических издержек**

Фирма начала торговые операции 1 ноября 200\_ г., производя и продавая один продукт.

#### ***Нормативные издержки на единицу продукта***

Показатель	Сумма
Основные материалы: нормативная цена; нормативный расход	10 у.е. за 1 кг 20 кг на ед.
Труд основных производственных рабочих: нормативная ставка оплаты; нормативное время	5,50 у.е. за 1 ч. 12 ч. на ед.

Производственные накладные расходы, все классифицируемые как постоянные, по смете составляли 900000 у.е. за год. Нормативное время производства единицы составляет 12 ч. работы оборудования, а нормальная мощность – 60000 ч. работы оборудования в год. Производственные накладные расходы возмещаются на базе времени работы оборудования.

#### ***Данные о фактических издержках и другая релевантная информация за 200\_ год***

Показатель	Сумма
Использованные основные материалы	100000 кг стоимостью 1050000 у.е.
Выплаченная заработная плата основных производственных рабочих	310000 за 62000 ч.
Производственные накладные расходы	926000 у.е.
Использованные мощности	60000 ч.
Фактический выпуск продукции	4800 ед.

Предполагается, что на конец года нет запасов незавершенного производства и готовой продукции.

Требуется:

1. Определить нормативные издержки производства единицы продукции.

2. Рассчитать соответствующие отклонения по материалам, труду и накладным расходам, включая совокупные отклонения.
3. Представить руководству отчеты о согласовании нормативных издержек с фактическими.
4. Предложить две возможные причины того, что появились рассчитанные Вами элементы отклонений по основным материалам и труду основных производственных рабочих.

### **Задача 21. Отклонения по труду, материалам и накладным расходам и согласование сметной и фактической прибыли**

Компания производит и продает один продукт А.

#### ***Нормативные данные по основным материалам***

Показатель	Количество, кг	Цена за 1 кг, у.е.
Основной материал X	10	30
Основной материал У	6	45

Для производства одного продукта А требуется 30 ч. труда основных производственных рабочих с нормативными прямыми затратами на рабочую силу в размере 5,50 у.е. за 1 ч.

Ежегодное сметное производство (реализация) составляет 1200 ед. и распределяется равномерно на весь год.

Все сметные производственные накладные расходы являются постоянными, составляют 252000 у.е. Считается, что они равномерно расходуются в течение года, эти расходы компания разделила на 12 календарных месяцев. Возмещение производственных накладных расходов осуществляется на базе выпуска продукции (ед.).

#### ***Фактические данные за октябрь 200\_ г.***

Показатель	Сумма, у.е.	
Объем реализации		120000
Себестоимость реализованной продукции использованные основные материалы	58136	(97461)
Заработная плата основных производственных рабочих	17325	
Постоянные накладные расходы	22000	
<b>Валовая прибыль</b>		22539
Административные расходы	6000	
Расходы на реализацию	11000	
Итого внепроизводственных расходов		(17000)
<b>Чистая прибыль</b>		5539

Затраты на материалы в запасе на начало периода для каждого материала учитывались по цене закупки в течение месяца, но имели место изменения запасов материалов.

### **Наличие материалов**

Показатель	1 октября, кг	30 октября, кг
Материал X	300	375
Материал Y	460	225

Закупки материала X составили 1100 кг на 35000 у.е., материала Y – 345 кг на 15180 у.е.

За октябрь основными производственными рабочими было отработано 3300 ч., совокупные расходы за заработную плату составили 17325 у.е.

Можно допустить, что запасы готовой продукции и незавершенного производства на начало и на конец октября были одинаковыми.

Требуется:

1. Рассчитать нормативную себестоимость одного продукта, показывающую нормативную цену реализации и нормативную валовую прибыль на единицу продукции.
2. Рассчитать соответствующие отклонения по материалам, труду и постоянным производственным накладным расходам, обратив внимание на то, что в компании принято рассчитывать отклонения по цене на материалы в момент выпуска продукции.
3. Представить отчет руководству, согласовывающий сметную валовую прибыль с фактической.
4. Назвать возможную причину отклонений по труду, вычисленных Вами (п. 1), и укажите, являются ли, по Вашему мнению, эти отклонения контролируемыми или неконтролируемыми. В первом случае назовите ответственное должностное лицо. Укажите полное название и размер каждого отклонения, которое Вы упомянули, и объясните суть отклонений, дав им оценку в нефинансовых показателях, которые могут быть более понятны для руководства среднего звена.

### **Задача 22. Анализ отклонений и согласование нормативных и фактических издержек**

1. Опишите в общих чертах, как анализ отклонений помогает руководству контролировать бизнес. (Примечание: нет необходимости рассказывать о специфических отклонениях).

2. Фирма использует гибкие сметы и калькуляцию себестоимости по нормативным издержкам для одного продукта Р, который она изготавливает и продает. 3 кг материала при нормативных затратах 4,40 у.е. на 1 кг необходимы для каждой единицы продукта Р. Затраты на фактически закупленный и использованный в апреле материал составили 336000 у.е. при фактической цене закупки 4,20 у.е. за 1 кг. На каждую единицу продукта Р требуется 0,5 ч. труда основных производственных рабочих, нормативная ставка заработной платы – 4 у.е. за 1 ч. Фактически ставки заработной платы в апреле равнялись 5,40 у.е. за 1 ч. Было затрачено время основных производственных рабочих, достаточное для производства 28000 ед. продукта Р, хотя фактический выпуск составил в апреле 25000 ед. Нормальная производственная мощность фирмы составляет 15000 ч. в месяц.

**Гибкая смета накладных расходов**

Показатель	Сумма		
	12500	14000	15000
Время работы, ч.	12500	14000	15000
Переменные производственные накладные расходы, у.е.	150000	168000	180000
Постоянные производственные накладные расходы, у.е.	270000	270000	270000
Итого накладных затрат	420000	438000	450000

Фактические накладные расходы в апреле составили 430000 у.е., из которых 270000 у.е. – постоянные.

Требуется:

1. Рассчитать соответствующие отклонения по материалам, труду и накладным расходам.
2. Показать эти отклонения в отчете в удобной для руководства форме, согласовывая нормативные издержки производства с фактическими затратами.

**Задача 23. Отклонения по цене и использованию материалов и расчет цен на материал. Определение показателей использования материалов по данным об отклонениях**

Компания производит ряд продуктов. Один из них, продукт М, производится из материалов Х и Y. Нормативные затраты на материалы для производства единицы продукта М в период 1 составляют: материал Х: 9 кг по 1,20 у.е. за 1 кг.

Совокупные закупки материала X в период 1 для использования в производстве всех видов продуктов составили 142000 кг, по стоимости 171820 у.е. За период было использовано 16270 кг материала для производства 1790 ед. продукта М.

В период 2 нормативная цена материала X была увеличена на 6 %, в то время как норма использования материала осталась без изменений. В период 2 было закуплено 147400 кг материала X по цене с благоприятным отклонением 1031,80. За период при производстве продукта М имело место благоприятное отклонение по использованию материала М в размере 0,5 % от нормы.

Требуется:

1. Рассчитать:

- совокупное отклонение по цене при закупках материала X в период 1;
- отклонение по использованию материала X, возникшее при производстве продукта М в период 1;
- инфляцию фактических затрат на материал X с периода 1 по период 2 в виде процента увеличения с точностью до одного десятичного знака;
- процент изменения использования материала X на единицу продукта М с периода 1 по период 2 с точностью до одного десятичного знака.

2. Описать и сравнить различные типы нормативов, которые могут быть установлены для использования основных материалов и для производительности труда.

#### **Задача 24. Расчет отклонений по неполной информации**

Фирма изготавливает продукт с нормативными переменными производственными расходами 8 у.е. на единицу.

##### ***Производственные показатели***

Показатель	Сумма
Основные материалы	4,60 (2 кг x 2,30 у.е. за 1 кг)
Труд основных производственных рабочих	2,10 (0,7 ч. x 3,00 у.е. за 1 ч.)
Переменные накладные расходы	1,30

Постоянные общепроизводственные накладные расходы учитываются как издержки отчетного периода.



### **Затраты и запасы по нормативным издержкам**

Показатель	Сумма, у.е.
Переменные производственные расходы, включенные в себестоимость реализованной продукции (по нормативным издержкам)	263520
Запасы готовой продукции на начало периода (по нормативным издержкам)	120800
Запасы готовой продукции на конец периода (по нормативным издержкам)	146080
Сырье, использованное в производстве (по фактическим затратам)	170310
Отклонение по ставке заработной платы основных производственных рабочих	4760 Н
Отклонение по производительности труда	3240 Б
Отклонение по цене материала	2571 Н

Примечание: Н – неблагоприятное отклонение, Б – благоприятное отклонение.

Требуется:

Определить для только что закончившегося периода:

- количество произведенных единиц продукции;
- отклонение по использованию сырья;
- совокупные фактические затраты на труд основных производственных рабочих;
- фактические затраты на 1 кг использованного сырья.

### **Задача 25. Расчет отклонений по труду и количества вводимых материалов по отклонениям**

Компания производит два компонента на одной из своих фабрик. Материал А – один из нескольких материалов, используемых при производстве обоих компонентов.

#### **Норма труда основных рабочих и сметный объем выпуска**

Показатель	Компонент X	Компонент Y
Нормативные часы работы основных производственных рабочих на ед. продукции	0,4 ч.	0,56 ч.
Сметный объем продукции за 13-недельный период	36000 ед.	22000 ед.

Нормативная ставка заработной платы для всех основных производственных рабочих установлена в размере 5,00 у.е. за 1 ч. В течение 13-недельного периода работало 53 основных производственных рабочих, нормативная рабочая неделя имела продолжительность 40 ч.

Имеются следующие фактические данные за рассматриваемый период:

Выпуск продукции:  
компонент X 35000 ед.;  
компонент Y 25000 ед.

Выплаченная заработная плата основных производственных рабочих составила 138500 у.е.

Было закуплено 47000 кг материала А, стоимость закупки составила 85110 у.е.

Благоприятное отклонение по цене материала А равно 430 у.е. Использование материала А для производства компонента X – 33426 кг.

Неблагоприятное отклонение по использованию материала А (для производства компонента X) 320,32 у.е.

Требуется:

1. Рассчитать отклонение по труду за период.
2. Рассчитать нормативную цену закупки материала А за период и норму использования материала А на производство одного компонента X.
3. Описать шаги и информацию, необходимую для установления сметного количества закупок материала А за период.

### **Задача 26. Расчет фактических расходов с учетом отклонений**

Фирма производит пищевой продукт, данные о котором были проанализированы за неделю.

#### ***Данные о нормативных издержках***

Показатель	Сумма, у.е.
Основные материалы (10 ед. по 1,50 у.е. за 1 ед.)	15
Заработная плата основных производственных рабочих (5 ч. по 4,00 у.е. за 1 ч.)	20
Производственные накладные расходы (5 ч. по 5,00 у.е. за 1 ч.)	25
Итого нормативных затрат	60

Другие накладные расходы можно не учитывать.

Валовая прибыль составляет 20 % от цены реализации. Сметная реализация равна 30000 у.е. в неделю.

### **Фактические данные**

<b>Показатель</b>	<b>Сумма, у.е.</b>
Объем реализации	29880
Использовано основных материалов	6435
Выплачено заработной платы основным рабочим	8162

### **Анализ отклонений**

<b>Показатель</b>	<b>Неблагоприятные</b>	<b>Благоприятные</b>
Основные материалы: - за счет цены; - эффективности использования материалов	585	375
Труд основных производственных рабочих: - за счет ставки заработной платы; - производительности труда	180	318
Производственные накладные расходы: - за счет суммы затрат; - объема производства		200 375

Предполагается, что в результате достигнутого уровня производства и реализации запасы остались неизменными.

Требуется.

#### **1. Рассчитать:**

- фактический выход продукции;
- фактическую прибыль;
- фактическую цену единицы материала;
- фактическую ставку заработной платы за час труда;
- сумму фактических производственных накладных расходов;
- сумму возмещенных производственных накладных расходов;
- отклонение производственных накладных расходов по эффективности;
- отклонение по цене реализации;
- отклонение прибыли по объему реализации.

#### **2. При анализе отклонений зачастую наблюдается, что неблагоприятное отклонение от одного норматива находится в прямой связи с каким-либо благоприятным отклонением от другого.**

Привести два примера этого и кратко прокомментировать их.

### **Задача 27. Расчет фактических расходов материала на основании отклонений**

Компания использует систему калькуляции себестоимости по нормативным издержкам. Имеется информация по производству одного продукта, осуществляемого в пределах одного центра затрат.

Нормативный ввод материала на производство единицы продукции составляет 16 л по нормативной цене 2,50 у.е. за 1 л. Нормативная ставка заработной платы – 5 у.е. за 1 ч., нормативные трудозатраты на производство единицы продукции – 6 ч. Постоянные накладные расходы возмещаются по ставке 120 % заработной платы основных производственных рабочих.

#### **Размер отклонений**

<b>Отклонения</b>	<b>Благоприятное, у.е.</b>	<b>Неблагоприятное, у.е.</b>
По цене основных материалов	8000	
По эффективности использования материалов		6000
По ставке заработной платы основных производственных рабочих		4500
По производительности труда	3600	
По постоянным производственным накладным расходам		6000

В течение последнего четырехдневного периода: отклонение по цене на материалы было получено при закупке, фактически уплаченная цена материала составила 2,45 у.е.

Совокупные расходы на рабочую силу составили 121500 у.е.

Постоянные накладные расходы составили 150000 у.е.

Требуется:

1. Рассчитать для четырехнедельного периода следующие показатели:
  - сметный выпуск продукции в ед.;
  - количество закупленного материала, л;
  - количество материала, использованного сверх разрешенного количества;
  - фактический объем выпуска продукции;
  - фактически отработанные часы;
  - фактическую среднюю ставку заработной платы основных производственных рабочих за 1 ч.
2. Физические показатели выпуска продукции и технические показатели производительности труда часто являются более полезными, чем финансовые показатели, особенно на нижних уровнях управления компанией.

Обсудить данное предположение с точки зрения анализа отклонений и распространить данное высказывание на вышеприведенную ситуацию.

### **Задача 28. Расчет и объяснение отклонений по валовой прибыли**

Компания реализует свою продукцию двум регионам: северному и южному. По установленной программе сбыта компания продает продукт южному региону по сметной цене. По сравнению с ценами реализации для северного региона – это значительно выше.

#### **Планируемый объем реализации**

Показатель	Северный регион	Южный регион	Всего
Реализация продукции, ед.	150000	180000	330000
Цена реализации, у.е.	10	12	
Поступления от реализации, у.е.	1500000	2160000	3660000

Фактический объем сбыта составил за год 350000 ед., из которого 40 % были проданы Северному региону. Совокупные поступления из северного региона составили 1470000 у.е., с южного – 2310000 у.е. Сметная и фактическая себестоимость единицы продукции составила 9 у.е.

Коммерческий директор попросил проанализировать вышеприведенные данные для проведения совещания с менеджерами регионов.

Требуется:

1. Подготовить отчет о прибыли, показывающий сметную, фактическую прибыль и отклонение по валовой прибыли по каждому региону и для компании в целом.
2. Рассчитать отклонение по цене реализации и отклонение по объему реализации для каждого региона и согласовать с отклонением по валовой прибыли, рассчитанным в п. 1.
3. Проанализировать полученные результаты для коммерческого директора, подчеркнув возможные причины отклонений и предполагаемые в связи с этим действия.
4. Указать методы, с помощью которых можно достичь оптимальных нормативов по объемам сбыта.

### **Задача 29. Бухгалтерские записи в системе калькуляции по нормативным издержкам**

Компания использует материал Z в ряде производственных процессов. На 1 ноября в запасе было 9000 кг материала. При закупке стоимость материалов составила 9630 у.е. Получение и отпуск материала Z в течение ноября составили:

Поступления:

- 4 ноября, 10000 кг стоимостью 10530 у.е.;
- 23 ноября, 8000 кг стоимостью 8480 у.е.

Отпуск материалов:

- 2 ноября, 2000 кг на процесс 1;
- 7 ноября, 4500 кг на процесс 2;
- 20 ноября, 4000 кг на процесс 1;
- 27 ноября, 6000 кг на процесс 3.

Компания использует систему калькуляции себестоимости по нормативным издержкам. Нормативные затраты на материалы Z в ноябре составили 1,04 у.е. за 1 кг.

Процесс 1 относится к производству продукта X. Производственные данные за ноябрь приведены ниже:

Незавершенное производство на начало периода – 6000 ед. из них полностью завершены по материалам и на 50 % – по труду и накладным расходам.

Готовые продукты – 9970 ед.

Незавершенное производство на конец периода – 8000 ед. из них полностью завершены по материалам и на 75 % – по труду и накладным расходам.

Нормативная себестоимость продукта X включает:

- материалы Z – 0,5 кг по 1,04 у.е. за 1 кг;
- труд основных производственных рабочих – 0,1 ч. по 4,80 у.е. за 1 ч.;
- накладные расходы, возмещенные на основе часов труда основных производственных рабочих по ставке 5,00 у.е. за 1 ч.

Затраты, понесенные в ноябре в процессе 1 (не включая затраты на материалы Z), составили:

- труд основных производственных рабочих – 1340 ч. по 4,80 у.е. за 1 ч.;
- накладные расходы – 6680 у.е.

Требуется:

1. Подготовить счет запасов и счет отклонений по цене на материал для материала Z за ноябрь со следующим допущением:
  - отклонение цены на сырье определяется при закупке;
  - отклонение цены на сырье определяется при его отпуске (допустим, что используется метод средневзвешенной цены).
2. Указать, который из двух вышеприведенных методов Вы бы предпочли.  
Привести доводы.
3. Подготовить счет для процесса 1 за ноябрь (предположите, что материал Z учитывается по нормативной цене).

**Задача 30. Расчет отклонений по труду, материалам и накладным расходам и соответствующие учетные записи**

Фирма производит и продает один продукт J.

**Нормативная себестоимость единицы продукта**

Показатель	Сумма, у.е.	
	Основной материал X – 10 кг	(по 20 у.е. за 1 кг)
Основной материал Y – 5 л	(по 6 у.е. за 1 л)	30
Заработная плата основных производственных рабочих – 5 ч.	(по 6 у.е. за 1 ч.)	30
Постоянные производственные накладные расходы		50
Совокупные нормативные издержки		310
Нормативная валовая прибыль		90
Нормативная цена реализации		400

Постоянные производственные накладные расходы базируются на ожидаемом годовом выпуске 10800 ед. продукции, изготавливаемых равномерно в течение всего года; считается, что все календарные месяцы имеют равное число дней. Постоянные производственные накладные расходы возмещаются на базе времени труда основных производственных рабочих.

В течение апреля, первого месяца 200\_ финансового года, фактический выпуск составил 800 ед.

**Расчет валовой прибыли**

Показатель	Сумма, у.е.	
	Реализация в кредит: 800 ед. по 400 у.е. за 1 ед.	
Основные материалы:		
X – 7800 кг;	159900	
Y – 4300 л	23650	
Заработная плата основных рабочих (4200 ч.)	24150	
Постоянные производственные накладные расходы	47000	
Себестоимость реализованной продукции		(254700)
Валовая прибыль		65300

Отклонение по цене материалов подсчитывается на момент их получения, а контроль сырья на складах осуществляется по нормативным ценам.

Закупки, сделанные в кредит в течение апреля:

- X – 9000 кг по 20,50 у.е. за 1 кг у фирмы 1;

- У – 5000 л по 5,50 у.е. за 1 л у фирмы 2.  
Предполагается, что начального запаса не было.  
Задолженность по заработной плате за март – 6000 у.е.  
Заработная плата, выплаченная в апреле, составила 20150 у.е.  
Удержания из заработной платы составили 5000у.е. и задолженность по заработной плате за апрель составила – 5000 у.е.  
Постоянные производственные накладные расходы в 47000 у.е. включали в себя кредиторскую задолженность по расходам в сумме 33000 у.е., которая не была выплачена в апреле, и амортизацию в сумме 14000 у.е.

Требуется:

1. Рассчитать:
  - отклонение по использованию и цене каждого материала;
  - отклонение по ставке заработной платы и производительности труда;
  - отклонение по постоянным производственным накладным расходам, по сумме, производительности и объему.
2. Указать все учетные записи на счетах за апрель. Счет незавершенного производства следует вести по нормативным издержкам, а сальдо по счету каждого отклонения следует относить на счет прибылей и убытков, который также необходимо показать.
3. Раскрыть причину различия между фактической валовой прибылью и прибылью, показанной на счете прибылей и убытков.

**Задача 31. Расчет отклонений и бухгалтерские записи для системы калькуляции себестоимости с отдельным учетом нормативных издержек**

Компания производит один продукт на одном из своих предприятий. По только что закончившемуся месяцу имеется следующая информация:

**Нормативные затраты**

Показатель	Сумма, у.е.
Сырье 15 кг по 7 у.е. за 1 кг	105
Зарплата основных производственных рабочих: 10 ч. по 6 у.е. за 1 ч.	60
Переменные накладные расходы: 10 ч. по 5 у.е. за 1 ч.	50
Итого затрат на 100 ед. продукции	215

- 1) было завершено производством и отправлено на склад готовой продукции 226000 ед.;
- 2) в рассматриваемый месяц было закуплено 34900 кг сырья готовой продукции на 245900 у.е.;



- 3) заработная плата основных производственных рабочих составила 138546 у.е. за 22900 ч. труда;
- 4) переменные производственные накладные расходы составили 113800 у.е.;
- 5) постоянные накладные расходы составили 196800 у.е.

**Запасы на начало и конец месяца**

Показатель	Начало месяца	Конец месяца
Сырье, кг	16200	16800
Незавершенное производство, ед.	-	4000 (полностью завершены по сырью; по труду и накладным расходам – на 50 %)
Готовая продукция, ед.	278000	286000

Сырье, незавершенное производство и запасы готовой продукции учитываются по нормативным затратам. Допустите, что в течение рассматриваемого месяца брака и ошибок в учете не было.

Требуется:

1. Подготовить ведомость учета затрат, отражающую вышеприведенную информацию в системе калькуляции себестоимости с раздельным учетом затрат. В ведомости учета затрат записи ведутся по принципу калькуляции себестоимости по предельным издержкам.
2. Объяснить и сравнить различные типы нормативов, которые могут быть использованы как показатели эффективности деятельности компании.

**Задача 32. Бухгалтерские записи в системе калькуляции себестоимости по нормативным издержкам**

Фирма производит различные комплекты шахмат и использует систему калькуляции себестоимости по нормативным издержкам.

Сведения о комплекте, который называется “шахматы Спасского”, на март 200\_ г.

1. Нормативные затраты сырья.
2. Нормативная цена реализации комплекта 3,8 у.е.
3. Учет сырья, запасов незавершенного производства и готовой продукции ведется по нормативным издержкам.
4. Уровень запасов.

### **Нормативные затраты сырья**

<b>Показатель, из расчета на 100 комплектов</b>	<b>Сумма, у.е.</b>
Гипс для фигур – 20 кг по 8 у.е. за 1 кг	160
Краска – ½ л по 30 у.е. за 1 л	16
Заработная плата основных производственных рабочих 2,5 ч. по 10 у.е. за 1 ч.	25
Постоянные производственные накладные расходы 400 % от заработной платы основных производственных рабочих	100
<b>Итого затрат</b>	<b>300</b>

### **Уровень запасов**

<b>Показатель</b>	<b>01.03.200_</b>	<b>31.03.200_</b>
Гипс для фигур, кг	2800	2780
Краска, л	140	170
Готовые комплекты, шт.	900	1100

На эти даты запасов незавершенного производства не было.

5. Сметное производство и реализация в течение месяца – 30000 комплектов. Фактическая реализация, осуществленная полностью по нормативной цене, и фактический выпуск составили 28400 и 28600 комплектов соответственно:

- а) закупленное сырье в течение месяца: 5400 кг обожженного гипса за 43200 у.е. и 173 л краски за 5800 у.е.;
- б) заработная плата основных производственных рабочих выплачена за 730 чел. при средней ставке 11 у.е. за 1 ч.;
- в) постоянные производственные накладные расходы равны 34120 у.е.

Требуется:

Подготовить за март 200\_ г.

- а) записи в Главной книге учета сырья, запасов незавершенного производства и готовой продукции;
  - б) сметный отчет о торговых операциях;
  - в) отчет о торговых операциях по нормативным издержкам;
  - г) финансовый отчет о торговых операциях;
- Согласовать эти отчеты, выделяя все релевантные отклонения.

### Задача 33. Расчет отклонений по труду и материалам и уровня производительности

Обрабатывающая компания недавно установила систему нормативного учета затрат, и Вы, как помощник бухгалтера управления, хотите продемонстрировать ценность этой системы для руководства. Ниже приводится информация по периоду 4 – четырехнедельному финансовому периоду.

Основные материалы:

Закупки: материала А – 50000 кг за 158750 у.е.;  
материала В – 25000 кг за 105000 у.е.

Использование: материала А – 4800 кг;  
материала В – 1800 кг.

#### ***Труд основных производственных рабочих***

Показатель	Цех 1	Цех 2
Фактически отработанные часы	3000	2400
Выплаченная заработная плата, у.е.	11800	13250

Стандартная сметная производственная мощность, выраженная в часах труда основных производственных рабочих:

- цех 1 3400 ч.;
- цех 2 2600 ч.

#### ***Нормативные затраты на единицу готовой продукции***

Показатель	Количество	Цена, у.е.	Сумма, у.е.
Основной материал А	10 кг	3,25	32,50
Основной материал В	5 кг	4,00	20,00
Заработная плата основных производственных рабочих:			
цех 1;	8 ч	4,00	32,00
цех 2	5 ч	5,00	25,00
Итого			109,50

Принято решение: устанавливать отклонение по цене материала на момент его получения. За период произведено 400 ед. готовой продукции.

Требуется:

1. Рассчитать отклонения по цене и использованию материала для основных материалов А и В.
2. Рассчитать отклонения по ставке и производительности труда основных производственных рабочих, занятых в каждом из цехов 1 и 2.

3. Предложить одну возможную причину отклонений, рассчитанных вами в п. 1 и 2, не повторяя причин.
4. Для подразделения 1 и 2 рассчитать:
  - норму выпуска продукции;
  - норму производительности труда.
5. Дать критическую оценку решению рассчитывать отклонения по цене материалов на стадии их получения.

### **Задача 34. Расчет отклонений по производительности труда**

Компания производит четыре различных продукта в одном из цехов своего предприятия. Деятельность цеха измеряется в машино-часах.

#### ***Объем деятельности цеха за период, предусмотренный сметой***

<b>Показатель</b>	<b>Единицы</b>	<b>Машино-часы</b>
Продукт 1	48000	12000
Продукт 2	26000	15600
Продукт 3	7000	3500
Продукт 4	48500	9700

За период фактически отработанные машино-часы составили 40120 ч.

#### ***Объем выпуска продуктов***

<b>Показатель</b>	<b>Единиц</b>
Продукт 1	45500
Продукт 2	26300
Продукт 3	7900
Продукт 4	54150

Требуется:

1. Рассчитать отклонение по производительности труда в цехе за период, выразив отклонение как в машино-часах, так и в виде отношения.
2. Рассчитать коэффициенты использования мощностей и уровня производства в цехе за период.
3. Дать объяснение вышеназванным показателям. Объяснить, что понимается под термином “нормо-час” и как он может быть использован.

## СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-ХІУ // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 9. – С. 3.
2. П(с)БО 16 “Витрати”, затверджено наказом МФУ від 31.12.99 № 318 // Бізнес. – 2000. – № 6 (369). – С. 7-10.
3. П(с)БО 9 “Запаси”, затверджено наказом МФУ від 20.10.99 № 246 // Бізнес. – 2000. – № 6 (369). – С. 11-15.
4. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 № 291 // Глав бух. – 2000. – № 6. – С. 4-15.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Держкомполітики України № 47 від 02.02.2001.
6. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных предприятий, утвержденные приказом Министерства аграрной политики Украины № 132 от 18.05.2001.
7. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 № 473 // Бухгалтерський облік та аудит. – 1996. – № 5. – С. 3-13.
8. Байдик О. Облік спільних витрат та попутної продукції // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2001. – № 38/1. – С. 36.
9. Байдык О. Новые положения (стандарты) бухгалтерского учета – новые методы калькуляции себестоимости. // Бизнес. Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 1999. – № 50. – С. 39-47.
10. Білоусова І. Проблеми розвитку управлінського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 39-45.
11. Бородкін О.С. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2.
12. Бородкин А.О. Формирование и учет себестоимости продукции в рыночных условиях // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – № 3. – С. 32-42.
13. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
14. Буфатіна І. Особливості обліку витрат за національними стандартами // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 12. – С. 4-10.
15. Бухгалтерський словник / Сост.: Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук та ін. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.

16. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.
17. Василюк І.Л. Основы бухгалтерского учета. – К.: Украинско-финский институт менеджмента и бизнеса, 1998.
18. Вітренко О.В. Проблеми обліку витрат і управління ними в умовах застосування П (С)БО № 16 “Витрати” // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2002. – № 4. – С. 206-209.
19. Гнилицька Л.В. Підходи до калькулювання собівартості продукції відповідно до НП (С)БО // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2. – С. 129-133.
20. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. – К.: Скарби, 1998. – 384 с.
21. Горицкая Н.Т. Бухгалтерский учет и отчетность в Украине с 2000 г. – К., 2000.
22. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
23. Завгородний В.К. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов). – К.: А.С.К., 2001. – 848 с.
24. Завгородний В.К. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием. – К.: ВАКЛЕР, 1997.
25. Іванов Ю., Котлярів Є. Класифікація витрат за статтями калькуляції // Бухгалтерія. – 2001. – № 24.
26. Іванов Ю., Котлярів Є. Реформована собівартість (калькулювання у промисловості) // Бухгалтерія. – 2001. – № 20.
27. Ільїна С.Б. Сучасний підхід до нормативного обліку витрат на виробництво // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3(15-16). – С. 68-70.
28. Карпова Т.П. Управленческий учет. – М.: ЮНИТИ, 2000. – С. 189-247.
29. Контролинг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.
30. Костюченко В. Облік запасів за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 6.
31. Котлярів Є., Іванов Ю. Калькуляція собівартості та витрат операційної діяльності у прикладах // Бухгалтерія. – 2001. – № 43. – С. 45-52.
32. Котлярів Є., Іванов Ю. Особливості калькулювання в умовах комплексного виробництва // Бухгалтерія. – 2001. – № 36/1.
33. Котлярів Є., Іванов Ю. Реформована собівартість калькулювання у промисловості // Бухгалтерія. Податки. Бізнес. – 2001. – № 20/1.
34. Котлярів Є., Іванов Ю. Попутна продукція при калькулюванні собівартості // Бухгалтерія. Податки. Бізнес. – 2001. – № 32/1. – С. 45.
35. Котлярів Є., Іванов Ю. Розподіл загально виробничих витрат // Бухгалтерія. Податки. Бізнес. – 2001. – № 37/1. – С. 41.

36. Котлярів Є., Іванов Ю. Класифікація витрат за статтями калькуляція: непрямі та ін. // Бухгалтерія. 2001. – № 24/1. – С. 45-50.
37. Лабзунов П. Организация управления затратами в условиях рыночной экономики // Экономист. – 2002. – № 9. – С. 36-40.
38. Максимова О. Научиться правильно считать затраты – первый шаг к управлению ими // Баланс. – 1999. – № 14.
39. Малюга Э.В. Впровадження попереднього контролю на підставі системи нормативного обліку витрат // Регіональні перспективи. 2001. – № 2-3.
40. Наподовська Л. Проблеми становлення та розвитку управлінського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 9. – С. 35-38.
41. Пантелейчук Л. Розподіл загально виробничих витрат // Бухгалтерія. Податки. Бізнес. Консультації. – 2000. – № 47.
42. Парнюк В. Про практику калькулювання собівартості продукції та проти затратний механізм // Економіка України. – 1997. – № 9. – С. 28-33.
43. Правда М., Креминь О. Учет изготовления и себестоимости готовой продукции // Дебет. Кредит. – 2001. – № 25.
44. Ромашко О. Расходы и калькулирование себестоимости строительно-монтажных работ и формирование цены на строительную продукцию // Дебет. Кредит. – 2000. – № 41.
45. Сахарцева І.І. Облік і управління витратами виробництва // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2002. – № 4. – С. 174.
46. Скоун Т. Управленческий учет. Как его использовать для контроля бизнеса?: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ. – 1997.
47. Соколов Я.В. Управлінський облік: міфи та реальність // Бухгалтерський облік і аудит – 2000. – № 18.
48. Солодков Є. Витрати на виробництво: облікова політика // Бухгалтерія. – 2001. – № 22/1. – С. 53.
49. Сопко В.В. Основи побудови внутрішньогосподарського (управлінського) обліку витрат і доходів діяльності (контролі) // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 10.
50. Хорнгрен. Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1995.
51. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Управленческий учет. – М., 1999.
52. Шим Дж.К., Сингал Дж.Г. Методы управления стоимостью и анализ затрат. – М.: Финансы, 1996.
53. Юрченко К. Нормативний облік і контроль виробництва продукції в молокопереробній галузі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 9. – С. 27.







## Приложение В

### **Отчетная калькуляция себестоимости продукта**

Статьи расходов	Нормативная стоимость, у.е.	Индекс отклонений	Фактическая себестоимость, у.е.
Сырье и основные материалы (за минусом отходов)			
Полуфабрикаты купленные и комплектующие изделия			
Транспортно-заготовительные расходы			
Основная заработная плата производственных рабочих			
Дополнительная заработная плата производственных рабочих			
Отчисления на социальное страхование			
Расходы на освоение и подготовку производства			
Возмещение износа специальных инструментов и устройств			
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования			
Цеховые расходы			
Всего производственная себестоимость			

Приложение Д  
**Планово-отчетная калькуляция себестоимости изделия  
(среднегодовая)**

Выбор	Калькуляционная единица	Оптовая цена, у.е.	Выпуск, шт.	
			по норме	по отчету

I. Себестоимость единицы изделия, у.е.			
Расходы	По отчету за прошлый год	За отчетный год	
		по норме	по отчету
Сырье и основные материалы			
Полуфабрикаты купленные и комплектующие изделия			
Транспортно-заготовительные расходы			
Обратные отходы (исчисляются)			
Всего материалов			
Основная заработная плата производственных работников			
Расходы на освоение и подготовку производства			
Расходы на одержание и эксплуатацию оборудования			
Возмещение износа специальных инструментов и устройств			
Цеховые расходы			
Потери от брака			
Итого производственная себестоимость			

II. Расшифровка расходов на материалы и полуфабрикаты

Калькуляционные группы материалов, купленных полуфабрикатов и комплектующих изделий	Единица измерения	По плану		По нормативам		По отчету	
		Количество	Сумма, у.е.	Количество	Сумма, у.е.	Количество	Сумма, у.е.
Сырье и основные материалы							
Сталь горячекатаная							
Сталь холоднокатаная							
Трубы стальные							
Трубы бесшовные							
Прокат цветных металлов							
Смолы синтетические и пластмассы							
Другие материалы							
Всего							
Купленные полуфабрикаты и комплектующие изделия							
Электромоторы и электроаппаратура							
Другие комплектующие изделия							
Нормализованные детали							
Подшипники							
Отливки чугунные							
Отливки цветных металлов							
Упаковка и штамповка заготовок							
Всего купленных полуфабрикатов и комплектующих изделий							
Руководитель _____ Начальник планового отдела _____				Главный бухгалтер _____ Главный технолог _____			

Приложение Ж

**Сводная ведомость отклонений от норм материалов  
по цеху за месяц, у.е.**

Виновники	Работники		Отдел материально-технического снабжения		Отдел главного конструктора		Администрация цеха		Всего
	1	2	1	2	1	2	1	2	
Причины	Группа изделий								
	1	2	1	2	1	2	1	2	
Несоответствие материала условиям обработки									
Замена материалов									
Замена технологического процесса									
Нарушение технологической дисциплины									
Неправильная конструкция изделий									
Спрятанные недостатки материалов, упаковки									
Небрежная наладка оборудования									
Недостатки в разработке технологии и оснащения									
Неправильный инструктаж работников									
Смена норм расходов в середине месяца									
Всего									
Начальник цеха _____			Нормировщик			Бухгалтер			

*Навчально-методичне видання*

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК.  
КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ЗА НОРМАТИВНИМИ  
ВИТРАТАМИ І АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ**

Навчальний посібник  
(Російською мовою)

Укладач  
Зінаїда Василівна Назаренко

Редактор *Н.І. Одарченко*  
Редактор *І.О. Кругляк*  
Комп'ютерна верстка *Н.А. Височанської*

Підписано до друку 25.12.2003. Формат 60x90/16.  
Гарнітура Times. Тираж 21 прим. Зам. 440.

Інформаційно-видавничий відділ  
Української академії банківської справи  
Адреса: 40030, м. Суми, вул. Петропавлівська, 57.

Надруковано на обладнанні Української академії банківської справи







