

Учреждение образования  
«Гомельский государственный университет имени Франциска Скорины»

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ВЭД  
ПРАКТИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ ПО ТЕМЕ УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК  
КОМПЛЕКСНОГО ПРОИЗВОДСТВА**

Факультет           экономический

Кафедра           бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной  
                          деятельности

Составил И.А. Трибуналова, ассистент

Гомель, 2013

## Содержание

1	Основные понятия по теме	3
2	Вопросы для самоконтроля	4
3	Задания	5
4	Рекомендуемая литература	8

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМ.Ф.СКОРИНЫ

## 1 ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ ПО ТЕМЕ

Совместно производимые продукты характерны для тех отраслей, где производство одного продукта неизбежно ведет к производству других. Примерами таких отраслей являются:

- переработка сельскохозяйственной продукции
- химическая промышленность

Основной причиной распределения затрат комплексных производств является оценка запасов и определение себестоимости произведенной и реализованной продукции для финансовой (внешней), внутренней и налоговой отчетности.

Термины, используемые при учете затрат комплексного производства:

*Затраты комплексных или совместных производств.* К ним относятся затраты, связанные с единым технологическим процессом, в ходе которого производятся два или более продуктов.

*Совместные продукты* - это два или более продуктов, которые (1) имеют значительную рыночную ценность (2) не существуют как отдельные продукты до точки раздела.

*Точка раздела* - это точка в технологическом процессе, где совместные продукты признаются индивидуальными продуктами.

*Раздельные затраты* - затраты, связанные с продуктом после точки раздела.

*Побочные продукты* - это продукты, которые (1) имеют незначительную рыночную стоимость (2) неразделимы с основными продуктами до точки раздела.

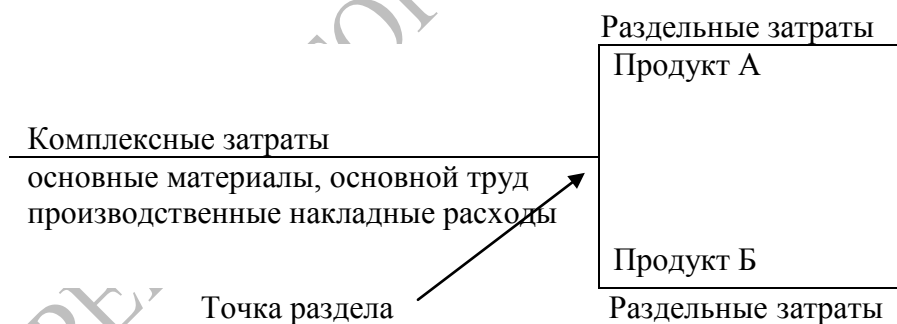


Рис.1 – Движение затрат в комплексном производстве

Методы распределения комплексных затрат:

- 1) Метод стоимости продаж
- 2) Метод натуральных показателей
- 3) Метод чистой стоимости реализации
- 4) Метод постоянной доли валовой прибыли

## 2 ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

- 1 Что относится к затратам комплексных или совместных производств
- 2 Перечислите отрасли для которых характерны совместно производимые и побочные продукты
- 3 Дайте определение понятию «Совместные продукты»
- 4 Дайте определение понятию «Точка раздела»
- 5 Перечислите причины распределения затрат комплексных производств на продукцию или услуги
- 6 Обоснуйте основные критерии принятия решений о дальнейшей обработке или продаже
- 7 Перечислите методы распределения комплексных затрат
- 8 Раскройте сущность метода стоимости продаж
- 9 Раскройте сущность метода натуральных показателей
- 10 Раскройте сущность метода чистой стоимости реализации
- 11 Раскройте сущность метода постоянной доли валовой прибыли

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМ. Ф. СКОРНИЦЫ

### 3 ЗАДАНИЯ

#### Задание 1

Компания «Саншайн Ойл» покупает неочищенное растительное масло. После очистки этого масла получается четыре продукта в точке раздела: А, В, С и D. Продукт С полностью продается в точке раздела. Продукты А, В и D можно рафинировать дальше и получить продукты «А супер», «В супер» и «D супер». В последний месяц (декабрь) выход продукции в точке раздела составлял:

Продукт А	300 000 литров
Продукт В	100 000 литров
Продукт С	50 000 литров
Продукт D	50 000 литров

Комплексные затраты на закупку и переработку неочищенного растительного масла составили 100 000 у.е. Запасов на начало и конец периода у компании «Саншайн Ойл» не было. В декабре продукта С было реализовано на 50 000 у.е. Продукты А, В и D подверглись дальнейшему рафинированию, после чего они тоже были проданы. Имеются следующие данные за декабрь:

	Делимые затраты на переработку с целью получения продуктов «супер», у.е.	Доход, у.е.
А супер	200 000	300 000
В супер	80 000	100 000
D супер	90 000	120 000

У «Саншайн Ойл» также была возможность продать продукты А, В и D в точке раздела. Эта альтернатива привела бы к получению следующих доходов от реализации в декабре:

Продукт А	50,000 у.е.
Продукт В	30,000
Продукт D	70,000

#### **Требуется:**

1. Рассчитайте процент удельной валовой прибыли по каждому продукту, проданному в декабре, используя следующие методы для распределения комплексных затрат в размере 100 000 у.е.:

- Метод стоимости продаж в точке раздела
- Метод натуральных показателей
- Метод чистой стоимости реализации

2. Могла ли компания «Саншайн Ойл» увеличить операционную прибыль за декабрь, приняв другие решения о дальнейшей переработке продуктов А, В или D? Покажите влияние рекомендованных вами изменений на операционную прибыль.

## Задание 2

Корпорация «Гаррисон» производит три продукта: Альфа, Бета и Гамма. Альфа и Гамма являются комплексными продуктами, а Бета - это побочный продукт Альфы. На побочный продукт комплексные затраты не распределяются. Производственные процессы в течение года выглядят следующим образом:

1. В 1-м цехе происходит переработка 110 000 кг. основного материала и общие затраты на переработку составляют 120 000 у.е. После переработки в 1-м цехе 60% единиц переводится во 2-й цех, а 40% единиц (теперь Гамма) попадают в 3-й цех.

2. Во 2-м цехе материал подвергается дальнейшей обработке с дополнительными затратами в сумме 38 000 у.е. Затем 70% этих единиц (теперь Альфа) переводится в 4-й цех, а 30% становится побочным продуктом Бета, который продается по 1.20 у.е. за килограмм. Делимые затраты на продажу Беты составляют 8 100 у.е.

3. В 4-м цехе происходит обработка Альфы с дополнительными затратами в сумме 23 660 у.е. После этой обработки Альфа готова к продаже по 5.00 у.е. за килограмм.

4. В 3-м цехе происходит обработка Гаммы с дополнительными затратами в сумме 165 000 у.е. В этом цехе возникают нормативные потери Гаммы, составляющие 10% от выпускаемых качественных единиц Гаммы. Качественная продукция Гамма затем продается по 12.00 у.е. за килограмм.

### **Требуется:**

1. Подготовьте график распределения комплексных затрат между Альфой и Гаммой, используя метод ожидаемой чистой стоимости реализации. Ожидаемая чистая стоимость реализации Беты должна рассматриваться как сумма, на которую уменьшаются комплексные затраты 1-го цеха, составляющие 120 000 у.е.

Независимо от своего ответа на 1 пункт задания предположите, что 102 000 у.е. общих комплексных затрат были соответствующим образом распределены на Альфу. Также предположите, что имелось 48 000 килограммов Альфы и 20 000 килограммов Беты, готовых к продаже. Подготовьте отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности до статьи, показывающей валовую прибыль от Альфы, исходя из следующих фактов:

а) В течение года реализация Альфы составила 80% от количества килограммов, готовых к продаже. На начало периода остатков не имелось.

б) Ожидаемая чистая стоимость реализации Беты, готовой к продаже, подлежит вычету из затрат на производство Альфы. Стоимость запасов Альфы на конец периода должна основываться на чистых затратах на производство.

в) Все остальные данные о затратах и цене реализации приводятся выше в пунктах 1-4.

### Задание 3

Рассмотрите следующий сценарий. Каждый день мясник покупает 200 килограммовую свинью за 300 у.е. Свинью можно разделать и получить следующие пять продуктов:

	Цена реализации за 1 кг., у.е.	Вес, кг.
Вырезка	4,00	30
Окорок	3,00	50
Грудинка	1,60	100
Свиные ножки	1,00	15
Шкура	10,00	5
Итого		200

**1-й день** Мясник покупает свинью. Комплексные затраты на свинью в размере 300 у.е. распределяются на все продукты на основе их относительного веса.

Продукты	Цена реализации, у.е.	Вес, кг	Доход, у.е.	Распределенные комплексные затраты, у.е.	Операционная прибыль, у.е.
Вырезка	4,00	30			
Окорок	3,00	50			
Грудинка	1,60	100			
Свиные ножки	1,00	15			
Шкура	10,00	5			
Итого					

**2-й день** Мясник покупает такую же свинью и выбрасывает свиные ножки потому, что они оказались убыточными. Теперь выход продукции составляет 185 кг.

	Цена реализации, у.е.	Вес, кг	Доход, у.е.	Распределенные комплексные затраты, у.е.	Операционная прибыль, у.е.
Вырезка	4,00	30			
Окорок	3,00	50			
Грудинка	1,60	100			
Шкура	10,00	5			
Итого					

**3-й день** Мясник покупает такую же свинью и выбрасывает свиные ножки и грудинку потому, что они оказались убыточными. Теперь выход продукции составляет 85 кг.

	Цена реализации, у.е.	Вес, кг	Доход, у.е.	Распределенные комплексные затраты, у.е.	Операционная прибыль, у.е.
Вырезка	4,00	30			
Окорок	3,00	50			

Шкура	10,00	5			
Итого					

**4-й день** Мясник покупает такую же свинью и выбрасывает свиные ножки, грудинку и окорок потому, что они оказались убыточными. Теперь выход продукции составляет 35 кг.

	Цена реализации, у.е.	Вес, кг	Доход, у.е.	Распределенные комплексные затраты, у.е.	Операционная прибыль, у.е.
Вырезка	4,00	30			
Шкура	10,00	5			
Итого					

**5-й день** Мясник покупает такую же свинью и выбрасывает свиные ножки, грудинку, окорок и вырезку потому, что они оказались убыточными. Теперь выход продукции составляет 5 кг.

	Цена реализации, у.е.	Вес, кг	Доход, у.е.	Распределенные комплексные затраты, у.е.	Операционная прибыль, у.е.
Шкура	10,00	5			
Итого					

**5-й день** Мясник покупает такую же свинью и выбрасывает ее всю потому, что каждый продукт оказался убыточным. Следовательно, он теряет 300 у.е.

**Требуется:**

1. Рассчитайте операционную прибыль за каждый день.
2. Прокомментируйте серию вышеприведенных решений.
3. Как бы распределялись комплексные затраты на все пять продуктов при использовании метода стоимости в точке раздела?
4. Должны ли использоваться суммы операционной прибыли из 2-го вопроса для определения того, стоит или не стоит продавать отдельные продукты?



#### Задание 4

Корпорация «Принсес» выращивает, обрабатывает, упаковывает и продает три комплексных яблочных продукта:

- а) нарезанные дольками яблоки, которые используются в пирогах;
- б) яблочное пюре;
- в) яблочный сок.

Шкурка от яблок, переработанная в корм для животных, учитывается как побочный продукт. «Принсес» использует метод ожидаемой чистой стоимости реализации для распределения затрат комплексного процесса на свои комплексные продукты. После производства побочный продукт признается в учете по ожидаемой стоимости реализации. На сумму ожидаемой чистой стоимости реализации побочного продукта уменьшаются затраты на комплексное производство до точки раздела.

Имеется следующая информация о производственном процессе компании «Принсес»:

1. В Цехе Очистки яблоки промывают и удаляют шкурку. После этого удаляется сердцевина, и яблоки подготавливаются к разрезанию на дольки. После обработки в Цехе Очистки становятся различимыми три комплексных продукта и побочный продукт. Все продукты затем перемещаются в отдельные цеха для конечной обработки.

2. Подготовленные к разрезанию на дольки яблоки попадают в Цех Нарезки, где они нарезаются на дольки и замораживаются. Весь сок, получаемый в процессе разрезания на дольки, замораживается вместе с дольками.

3. Кусочки яблока, получаемые в процессе подготовки к разрезанию на дольки, перерабатываются в яблочное пюре в Цехе Измельчения. Сок, получаемый в ходе этой операции, используется в яблочном пюре.

4. В Соковыжимном Цехе сердцевина и другие кусочки яблока, получаемые в Цехе Очистки, растираются для получения сока. Потери составляют 8% от веса продукции, получаемой в этом цехе.

5. Шкурка от яблок размельчается в корм для животных и пакуются в Кормовом Цехе. Этот корм может храниться при низкой температуре пока он не будет востребован.

В ноябре в Цехе Очистки всего было обработано 270 000 кг. яблок. В следующей таблице приведены возникшие в каждом цехе затраты, пропорциональный вес продуктов, перемещенных в четыре цеха конечной переработки и цена реализации каждого конечного продукта.

Таблица 1 Данные о переработке и затраты Ноябрь 2011 г.

Цех	Возникшие затраты, у.е.	Пропорциональный вес продуктов перемещенных в цеха, %	Цена реализации за 1 к.г. конечного продукта, у.е.
Очистки	60 000		
Нарезки	11 280	33	0,80
Измельчения	8 550	30	0,55
Соковыжимания	3 000	27	0,40
Кормовой	700	10	0,10
Итого	83 530	100	

**Требуется:**

1. Рассчитайте за ноябрь 2000 г.:

- a) Выход нарезанных дольками яблок, яблочного пюре, яблочного сока и корма для животных в килограммах.
  - b) Ожидаемую чистую стоимость реализации каждого продукта в точке раздела.
  - c) Суммы затрат в Цехе Очистки, отнесенные на каждый комплексный продукт согласно вышеописанному методу распределения затрат компании «Принсес».
  - d) Удельную валовую прибыль по каждому комплексному продукту в у.е.
2. Сделайте комментарии о важности для руководства информации об удельной валовой прибыли, по каждому комплексному продукту для целей планирования и контроля, в отличие от целей калькулирования себестоимости запасов.

### Задание 5

Корпорация «Принсес» классифицирует корм для животных как побочный продукт. После производства побочный продукт признается в учете по ожидаемой стоимости реализации. На сумму чистой стоимости реализации продукта уменьшаются комплексные производственные затраты до точки раздела. До Года 1 компания «Принсес» классифицировала как побочный продукт не только корм для животных, но и яблочный сок. Эти побочные продукты не признавались в учете до тех пор, пока они не продавались. Доход от их продажи отражался как статья дохода в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности.

Корпорация «Принсес» использует управление методом оценки эффективности для оплаты труда своих менеджеров. Каждые шесть месяцев перед менеджерами ставят цель увеличить коэффициент операционной прибыли к доходу. Если цель не достигнута они не получают никаких премий, если цель выполняется или перевыполняется они получают фиксированную премию.

#### **Требуется:**

1. Если менеджеры компании «Принсес» нацелены на повышение своих премий с течением времени, какой метод для побочного продукта (метод, который использовался до Год 1 или Года 1) предпочтет менеджер по продукции?
2. Как главный бухгалтер мог бы проверить, не злоупотребляет ли учетной системой менеджер по яблочным продуктам с целью увеличения своих премиальных?

## 5 РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Аксененко, А.Ф., Бобижонов, М.С., Паримбаев Ж.Ж. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений. - М.: ООО «Нонпарель», 2004. – 256с.
2. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет. - М: «Аудит», 1994. – 214с.
3. Карпова, Т.П. Основы управленческого учета // Учебное пособие. - М: ИНФРА-М, 2007. – 240с.
4. Керимов, В. Э. Управленческий учет // Учебник. - М.: Издательский книжоторговый центр «Маркетинг», 2001, - 311с.
5. Николаева, С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка. «Директ-костинг». Теория и практика. - М: Финансы и статистика, 2003. – 179с.
6. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2004. – 301с.
7. Ткач, В.И., Ткач, М.В. Управленческий учет. Международная практика. - М., - 2004. – 225с.
8. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». М.: Финансы и статистика, 2003.- 216с.
9. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. М.: Экономика, 1972. – 238с.
10. Янковский, К.П. Управленческий учет //Для студентов экон. спец. ву-зов/КП. Янковский, И.Ф. Мухарь. - СПб.: Питер, 2008, - 158с.
11. Яругова, А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. -М: Финансы и статистика, 2008. – 169с.