**Введение**

Одной из важнейших задач управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится предприятию.

Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

Цель курсовой работы: определить понятие и значение калькулирования себестоимости продукции, а также характеризовать методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, такие как: попроцессный, попередельный и позаказный.

Объектом работы являются производственное предприятие.

Предметом работы является бухгалтерский учет, учет затрат и калькулирование

Основные задачи – учет объема ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям; учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости и др.

**1. Понятие и значение калькулирования себестоимости продукции**

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергий, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Появление калькуляции связано с зарождением мануфактурного производства. Формирование производительных сил общества, самого способа производства совершенствовали приемы и методы калькулирования. Наиболее стремительное развитие калькулирования как инструмент оценки рентабельности товаров, как способ преодоления конкуренции получило в условиях промышленного производства.

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

Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

Конечным результатом *калькулирования* является составление калькуляций. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

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

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

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

Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов.

Предпосылкой калькулирования является учет производственных издержек (производственный учет). Он первичен по отношению к калькулированию.

Между калькулированием и производственным учетом существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Так, базой для расчета себестоимости единицы продукции является информация, собранная в системе производственного учета зависит от задач, стоящих перед предприятием в области калькулирования.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции в целом, на втором – фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем – себестоимость единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги.

В действительности процесс калькулирования является более сложным и чередуется с процессом учета затрат. После распределения первичных затрат калькулируется себестоимость продукции вспомогательных производств. На этом этапе калькулирование усложняется, так как необходимо учесть предоставление взаимных услуг.

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством.

Функционировавшие ранее калькуляционные системы преследовали одну цель – оценить запасы готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, что необходимо для внутрипроизводственных целей и для составления внешней отчетности, а также для определения прибыли. несмотря на важность этой задачи, прежние системы калькулирования не содержали информации, пригодной для решения многих управленческих задач.

Современные системы калькулирования более сбалансированы. Содержащаяся в них информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как:

– целесообразность дальнейшего выпуска продукции;

– установление оптимальной цены на продукцию;

– оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;

– целесообразность обновления действующей технологии и станочного парка;

– оценка качества работы управленческого персонала.

Современное калькулирование лежит в основе оценки выполнения принятого предприятием или центром ответственности плана. Оно необходимо для анализа причин отклонений от плановых заданий по себестоимости. Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования себестоимости, для обоснования экономической эффективности внедрения новой техники, выбора современных технологических процессов, проведения мероприятий по повышению качества продукции, проверки проектов строительства и реконструкции предприятий. По результатам калькулирования можно принять решение о проведении ремонта самостоятельно или с использованием услуг сторонних организаций.

Наконец, калькулирование является основой трансфертного ценообразования.

Таким образом, производственный учет и калькулирование являются основными элементами системы управления не только себестоимостью продукции, но и производством в целом.

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами, соблюдение которых необходимо в системе бухгалтерского финансового учета. Однако и в управленческом учете их, как правило, придерживаются.

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство.

2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

3. Выбор метода распределения косвенных расходов чрезвычайно важен для правильного расчета себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Он производится предприятием самостоятельно, записывается в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года.

4. Разграничение затрат по периодам.

Доходы и расходы, полученные (понесенные) в отчетном периоде, считаются доходами и расходами этого периода независимо от фактического времени поступления (или выплаты) денежных средств. Доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами (расходами) отчетного периода, даже если деньги по ним поступили или перечислены в данном периоде.

5. Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям.

6. Выбор метода учета затрат и калькулирования.

**2. Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

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

Методы учета затрат можно сгруппировать по трем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами.

По объектам учета затрат выделяются попроцессный, попередельный и позаказный методы. С точки зрения полноты учитываемых издержек, возможно калькулирование полной и неполной («усеченной») себестоимости. В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактических и нормативных затрат.

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии. ассортимента продукции и т.п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей предприятия.

**3. Характеристики попроцессного метода учета затрат и калькуляции себестоимости продукции**

Попроцессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной, лесозаготовительной и др.) и в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклов производства (например, в цементной промышленности, на предприятиях по производству асфальта и др.).

Все вышеперечисленное характеризуется массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции (оказываемых услуг), единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция (оказываемая услуга) является одновременно и объектом учета затрат, и объектом калькулирования.

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

**,**

где С – себестоимость единицы продукции, руб.;

З– совокупные затраты за отчетный период, руб.;

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

Метод простого одноступенчатого калькулирования может применяться не только в отраслях материального производства, но и в непроизводственной сфере, при оказании услуг. например, отделения Сбербанка, используя данный метод, рассчитывают себестоимость одной банковской услуги. Для этого общая сумма расходов, включаемых в себестоимость оказываемых банками услуг, делится на их количество.

В реальности производств, отвечающих всем трем вышеприведенным требованиям, немного. Так, в угольной промышленности, производящей один вид продукции и не имеющей запасов полуфабрикатов собственного производства, существует некоторое количество продукции, произведенной, но реализованной покупателю и хранящейся на складе предприятия. Разница между количеством изготовленной и количеством реализованной продукции существует на предприятиях, производящих продукцию, способную долго храниться.

В результате из трех вышеназванных условий соблюдаются два первых. На таких предприятиях применяется методпростого двухступенчатого калькулирования. Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

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

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

3 суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах.

Из описания последовательности расчетов себестоимости по методу просто двухступенчатого калькулирования видно, что его практическое использование предполагает наличие на предприятии простейшей системы учета затрат по местам их возникновения. Это позволяет выделить издержки производственной сферы и административно-сбытовые издержки.

Пример:

Предприятием произведено 10000 ед. изделий, а реализовано 8000 ед. Производственная себестоимость – 1 млн. руб., а издержки по управлению и сбыту – 0,2 млн. руб. Тогда себестоимость единицы продукции составит:

С = 100 + 25 = 125 руб.

Метод простого двухступенчатого калькулирования позволяет:

– оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости;

– отнести расходы по управлению и сбыту в полном объеме на количество проданной продукции.

Если производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются методомпростого многоступенчатого калькулирования. В условиях такой организации производства нельзя воспользоваться вышеприведенной формулой расчета себестоимости продукции, так как количество полуфабрикатов каждого передела не совпадает с количеством готовых продуктов. В этом случае необходимо организовать учет издержек и количества изготовленных полуфабрикатов по каждому переделу.

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

Пример:

По предприятию, охватывающему три передела, за отчетный период имеет следующую информацию:

Таблица 1. Расчет сырья и материалов на единицу продукции (тыс. руб.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Передел 1 | Передел 2 | Передел 3 |
| Кол-во производственных полуфабрикатов (шт.) | 12000 | 11000 | 10000 |
| Добавленные затраты каждого передела (тыс. руб.) | 200 | 300 | 500 |

Затраты на сырье и материалы в расчете на единицу продукции – 50 руб. Административно-управленческие расходы за отчетный период – 200 тыс. руб. Реализовано в течение отчетного периода 8000 ед. продукции. Условно допускаем, что место потребления сырья и материалов является 1 передел.

Расчет себестоимости единицы продукции в данном случае будет иметь следующий вид:

С = 50 + 50+16,7+27,3+50+25 = 169 руб.

Из приведенных данных видно, что на выходе из передела 1 себестоимость полуфабриката составляет 50+16,7=66,7 руб. По завершении обработки на переделе 2 себестоимость полуфабриката возрастает до 66,7+27,3=94 руб. После прохождения последнего, 3 передела себестоимость единицы готовой продукции составит 144 руб. (94+50).

**4. Попередельный метод учета затрат на производства и калькулирование себестоимости продукции**

Попередельное калькулирование является одним из вариантов попроцессного метода. Действительно, между ними – весьма условная грань.

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда изделия проходят в определенной последовательности через все этапа производства, называемые переделами. Как правило, это производства., где применяются физико-химические и химические методы переработки сырья и процесс получения продуктов состоит из нескольких последовательных технологических стадий. В этих случаях объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, объектом учета затрат обычно является передел.

Например:

Текстильное производство состоит из ряда переделов. исходным сырьем для ткацкого производства является хлопок-волокно, грязная и мытая шерсть, шелк-сырец и другие материалы. Они поступают в I передел – прядение. Готовой продукцией этого передела является пряжа. Она передается в следующий передел – ткачество, на выходе из которого получают суровье (суровую ткань). Суровье поступает в III передел (отделку), где на ткань наносят нужный рисунок. Технологическая схема ткацкого производства: ПРЯДЕНИЕ → ТКАЧЕСТВО → ОТДЕЛКА

В черной металлургии переделы – это выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), производство проката (прокатный цех).

Особенностями попередельного метода учета являются:

– организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;

– обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам, т.е. калькулирование себестоимости продукции каждого передела в целом;

– списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа.

Попередельное калькулирование применяется в отраслях промышленности с комплексным использованием сырья, где производственный процесс характеризуется наличием отдельных стадий технологического цикла с самостоятельной технологией и организацией производства, например в химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, целлюлозно-бумажной, хлопчатобумажной и других отраслях. Поскольку перечисленные производств весьма материалоемки, производственный учет организуется таким образом, чтобы обеспечить контроль за использованием материалов в производстве. Наиболее часто применяются балансы исходного сырья, расчет выхода продукта или полуфабриката, брака, отходов.

К этому методу затрат прибегают предприятия, изготавливающие различные изделия, если весь технологический процесс может быть разбит на постоянно повторяющиеся операции.

В условиях массового и конвейерного характера производства, когда номенклатура выпускаемой продукции невелика, также применяется попередельный метод учета.

В случае серийного производства, т.е. производства продукции сериями, партиями, как правило, существенны остатки незавершенного производства на конец отчетного периода. И тогда перед бухгалтером-аналитиком стоит задача разделения затрат, накопленных в течение отчетного периода по дебету счета 20 «Основное производство», между готовой продукцией и остатками незавершенного производства на конец отчетного периода. В этом случае составляется калькуляция с пересчетом изготовленных полуфабрикатов в условно готовые изделия с применением усреднения как метода списания затрат на готовую продукцию. При этом все затраты, накопленные на счете 20, делятся на условные единицы готовой продукции, произведенной в данном отчетном периоде.

Применение метода условных единиц предполагает, что для производства одной единицы законченной продукции требуется одна условная единица основных материалов и одна условная единица добавленных затрат.

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

Калькулирование затрат может осуществляться:

– методом ФИФО, в соответствии с которым обработка единиц продукции происходит по мере того, как новые изделия поступают в обработку, т.е. прежде чем запущенные в производство предметы труда не будут обработаны, новые материалы не поступят в I передел;

– методом усреднения, который предполагает, что запасы единиц продукции на начало периода были начаты и закончены в пределах отчетного периода.

Техника калькулирования себестоимости единицы продукции при попередельном методе состоит в заполнении трех аналитических таблиц. В первой таблице объем производства рассчитывается в условных единицах; вторая позволяет оценить себестоимость одной условной единицы продукции. В третьей, заключительной таблице определяется себестоимость готовой продукции и продукции и незавершенного производства.

В промышленности применяются два варианта сводного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции – бесполуфабрикатный и полуфабрикатный. применение первого или второго варианта сводного учета затрат на производство зависит от необходимости определения себестоимости некоторых полуфабрикатов, которые являются незаконченной продукцией основного производства. Это может быть вызвано реализацией части полуфабрикатов на сторону. Тогда бухгалтерии необходимо произвести свод затрат на производство полуфабриката и определить его себестоимость.

**5. Позаказный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции**

Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия.

Так как последние годы ознаменовались развитием сферы услуг, расширяется использование позаказного метода. При изготовлении мебели, ковров, пошиве одежды по индивидуальным заказам, ремонте автомобилей, часов, телевизоров и оказании прочих услуг мастерские, химчистки, ателье т.д. используют именно такой метод калькулирования.

В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления. наиболее типичны заводы тяжелого машиностроения, создающие блюминги, прокатные станы, экскаваторы больших мощностей, а также военно-промышленного комплекса, где преобладают механические процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющая продукция.

Выпуск крупного заказа требует серьезных материальных, трудовых и иных затрат, но им, как правило, нельзя полностью загрузить производственные мощности предприятия. Поэтому оно одновременно может выполнять другие затраты, изготавливать десятки различных по конструкции изделий, но каждое – в весьма ограниченном количестве.

Важнейшими отличительными особенностями единичного типа производства являются:

– большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;

– технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за рабочими местами;

– применение, как правило, универсального оборудования и приспособлений;

– относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;

– преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации.

Позаказный метод учета себестоимости применяется в производствах, выпускающих опытные образцы продукции, а также во вспомогательных производствах – при изготовлении специальных инструментов, проведении ремонтных работ.

Сферой примененияпозаказного метода учета являются также малосерийные промышленные предприятия. серия – это некоторое количество одинаковых по конструкции изделий, запускаемых в производство одновременно или последовательно. малосерийные производства организуются для выпуска продукции, требующейся потребителю в незначительных количествах. Поэтому малосерийные предприятия загружают относительно большой и довольно разнообразной номенклатурой изделий. В качестве примера можно привести судо- и авиастроение, а также полиграфические предприятия, выпускающие продукцию сериями, количество которой определяется заказанным тиражом.

Позаказный метод применяется и на предприятиях с физико-химическими процессами при выпуске отдельных видов продукции в ограниченном количестве (например, на предприятиях химической промышленности при выполнении заказов на химические реактивы, предприятиях сборного железобетона при выполнении отельных заказов на оригинальные изделия из железобетона и др.).

Область применения позаказного метода учета не ограничивается промышленным производством. Он успешно используется в строительстве (проект нуждается в привязке к конкретной местности), научно-исследовательских институтах, учреждения здравоохранения (калькулируется себестоимость операции каждого больного в зависимости от ее сложности и поставленного диагноза).

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяется договором с заказчиком. В нем же оговаривается стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов, передачи продукции (работ, услуг), срок выполнения заказа. До момента выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. Другими словами, при этом методе затраты на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих и общезаводские накладные расходы относят на каждый индивидуальный заказ или же на производственную партию продукции. Если заказ представлен единичным изделием, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат. Если заказом предусмотрено производство нескольких изделий или их партии, то путем суммирования затрат получают себестоимость изготовления всей партии.

Для определения себестоимости одного изделия общие производственные затраты делят на количество единиц продукции в партии.

Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.

Понятие «бюджет» в управленческом учете является синонимом слова «план». Следовательно, речь идет о показателях, планируемых самой бухгалтерией. Они базируются на оценочных величинах объемов производства (работ, услуг) и косвенных расходов в предстоящем периоде.

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

1 Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода.

В значительной степени точность прогноза косвенных расходов предстоящего периода зависит от опыта, знаний и интуиции бухгалтера-аналитика, так как, давая подобные прогнозы, необходимо учесть многие факторы – как объективные (не зависящие от деятельности предприятия), так и субъективные (зависящие от него).

2 Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами, и прогнозируется ее величина. При этом под базой понимается какой-либо технико-экономический показатель, который, с точки зрения руководства предприятия, наиболее точно увязывает общепроизводственные косвенные расходы с объемом готовой продукции.

Так, в промышленном производстве общепринятыми показателями для распределения косвенных расходов являются отработанные станко-часы, машино-часы, сумма начисленной заработной платы производственных рабочих. Однако могут применяться и другие измерители, например при индивидуальном производстве ковров – квадратные метры, при оказании транспортных услуг – километры пробега автомобиля, аудиторских услуг – количество часов, отработанных сотрудниками аудиторской фирмы и т.д.

3 Рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных затрат на ожидаемую величину базового показателя.

**6. Перспектива совершенствования методов калькуляции себестоимости продукции**

Правильный выбор учета затрат на производства и калькулирования продукции жизненно важен для функционирования организации. Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета – управления себестоимостью по отклонениям.

На практике разные методы учета затрат могут применяться в различных сочетаниях. Например, можно прибегнуть к позаказному методу, калькулируя неполную себестоимость заказов; можно применять попередельное калькулирование с использованием норм расхода материальных ресурсов, а можно при этом учитывать и их фактический расход и т.д.

Поэтому перспективой совершенствования методов калькуляции себестоимости продукции можно считать, дальнейшую их универсализацию и специализацию.

**Расчетная часть**

**Задание 1**

На основе данных сгруппировать затраты на производство по статьям калькуляции и экономическим элементам.

Таблица 2. Затраты на производство по экономическим элементам

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Наименование расходов** | **Сумма, руб.** |
| 1. | Материальные затраты | 50289 |
| 2. | Отчисления на социальные нужды | 16679 |
| 3. | Амортизация основных фондов | 15468 |
| 4. | Затраты на оплату труда | 30109 |
| 5. | Прочие затраты | 2951 |
|  | **ИТОГО:** | **115496** |

### Таблица 3. Затраты на производство по статьям калькуляции

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Наименование расходов** | **Сумма, руб.** |
| 1. | Топливо и энергия на технологические цели | 15805 |
| 2. | Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 25343 |
| 3. | Общехозяйственные расходы | 2670 |
| 4. | Потери от брака | 1090 |
| 5. | Сырье и материалы | 21255 |
| 6. | Вспомогательные материалы | 4905 |
| 7. | Общепроизводственные расходы | 10083 |
| 8. | Основная зарплата производственных рабочих | 22890 |
| 9. | Дополнительная зарплата производственных рабочих | 1908 |
| 10. | Отчисления на социальное страхование | 9547 |
|  | **ИТОГО:** | **115496** |

**Задание 2**

На основании данных составить ведомость учета затрат по вспомогательным цехам и исчислить себестоимость горячей воды, транспортных работ, заказов по ремонту.

Таблица 4. Затраты по котельному цеху (руб.)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Статья расходов | Кредит счетов | | | | | | |
| Материалы | Расче ты персонала по оплате труда | Расчеты по соц. страхованию и обеспечению | Вспомогательное производство | Износ ОС | Прочие счета | Итого |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1. | Сырье и материа – лы | 320 |  |  |  |  |  | 320 |
| 2. | Топливо | 4900 |  |  |  |  |  | 4900 |
| 3. | Энергия |  |  |  |  |  | 460 | 460 |
| 4. | З/плата рабочих и отчисления на соц. страхование |  | 1430 |  |  |  |  | 1430 |
| 5. | Общепроизв. расходы |  | 340 |  |  | 235 |  | 575 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|  | **Итого:** | **5220** | **1770** |  |  | **235** | **460** | **7685** |

Себестоимость единицы услуг котельного цеха

7685 руб./ 600 тыс. м3 = 12,81 руб. за 1 т.м3

Таблица 5. Затраты по автотранспортному цеху (руб.)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Статья расходов | Кредит счетов | | | | | | |
| Материалы | Расчеты персонала по оплате труда | Расчеты по соц. страхованию и обеспечению | Вспомогательное производство | Износ ОС | Прочие счета | Итого |
| 1. | Сырье и материалы | 640 |  |  |  |  |  | 640 |
| 2. | Топливо | 6400 |  |  |  |  |  | 6400 |
| 3. | Энергия |  |  |  |  |  | 830 | 830 |
| 4. | З/плата рабочих и отчисления на соц. страхование |  | 2400 |  |  |  |  | 2400 |
| 5. | Общепроизводственные расходы |  | 500 |  |  | 440 |  | 940 |
|  | **Итого:** | **7040** | **2900** |  |  | **440** | **830** | **11210** |

Себестоимость единицы услуг автотранспорта

11210 руб./ 82,7 тыс. т.км = 135,55 руб.

Таблица 6. Затраты по ремонтному цеху (руб.)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Статья расходов | Кредит счетов | | | | | | |
| Материалы | Расчеты персонала по оплате труда | Расчеты по соц. страхованию и обеспечению | Вспомогательное производство | Износ ОС | Прочие счета | Итого |
| 1. | Сырье и мат – лы | 100 |  |  |  |  |  | 100 |
| 2. | Топливо |  |  |  |  |  |  |  |
| 3. | Энергия |  |  |  |  |  | 550 | 550 |
| 4. | З/пл раб. и отчисл. на соц. страхов. |  |  |  |  |  |  |  |
| 5. | Общепроизводственные расходы |  | 450 |  |  | 350 |  | 800 |
|  | **Итого:** | **100** | **450** |  |  | **350** | **550** | **1450** |

Таблица 7. Ведомость распределения общепроизводственных расходов ремонтного цеха по заказам (руб.)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **№ заказа** | **Основная з/плата производственных рабочих** | **Основное сырье и материалы** | **Итого**  **(3+4)** | **Коэффициент распределения** | **Общепроизводственные**  **расходы** |
| 1. | 101 | 651 | 1050 | 1701 | 0,444 | 755,59 |
| 2. | 103 | 100 |  | 100 | 0,444 | 44,41 |
| **Итого:** | |  |  | **1801** |  | **800** |

Найдем коэффициент распределения:

Итого общепроиз. расходы по ремонтному цеху: 1801 = 0,444

Найдем общепроизводственные расходы:

1701\*0,444= 755,59

100\*0,444= 44,41

Таблица 8. Ведомость распределения стоимости услуг котельного и автотранспортного цехов (в руб.)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Цехи – потребители** | **Горячая вода** | | **Услуги автотранспорта** | |
| **Кол-во,**  **тыс. м3** | **Сумма, руб.** | **Кол-во,**  **тыс. т.км** | **Сумма,**  **Руб.** |
| 1. | Основное производство:  -1-й передел | 450  40 | 6300/5764,50  560/512,40 | 76,3  28,5 | 11445/10342,47  4275/3863,18 |
| -2-й передел | 190 | 2660/2433,90 | 16,2 | 2430/2195,91 |
| -3-й передел | 130 | 1820/1665,30 | 13,2 | 1980/1789,26 |
| -4-й передел | 90 | 1260/1152,90 | 18,4 | 2760/2494,12 |
| 2. | Вспомогательное производство:  – ремонтный цех | 100  60 | 1400/1281,00  840/768,60 | 5,4  2,7 | 810/731,98  405/365,99 |
| -котельный цех | - | - | 2,7 | 405/365,99 |
| -автотранспортный цех | 40 | 560/512,40 | - | - |
| 3. | Заводоуправление | 50 | 700/640,50 | 1,0 | 150/135,55 |
|  | **Итого:**  **Себестоимость единицы услуг, руб.** | **600** | **8400/7686,60**  **14/12,81** | **82,7** | **12405/11210**  **150/135,55** |

Таблица 9. Карточка учета затрат на производство по заказам

Заказ №101 Дата открытия заказа:

Дата окончания заказа

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **Сырье и мат-лы** | **Возврат-**  **ные отходы** | **Осн. з/п производствен-**  **ных рабочих** | **Дополнит. з/п производственных рабочих** | **Отчисления на соц. страхование** | **РСЭО** | **Общепроизводственные расходы** | **Потери от брака** | **Общехозяйственные расходы** | **Итого** |
| Остаток  на начало  месяца | 950 |  | 584 | 47 | 243 |  | 920 |  |  | 2744 |
| Затраты за месяц | 1050 | 80 | 651 | 52 |  |  | 755,6 |  |  | 2588,6 |
| Итого затрат с остатком | 2000 | 80 | 1235 | 99 | 243 |  | 1675,6 |  |  | 5332,6 |
| Списано на с/с брака |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Списано на с/с готов. продукции |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Остаток на конец месяца | 2000 | 80 | 1235 | 99 | 243 |  | 1675,6 |  |  | 5332,6 |

Таблица 10. Карточка учета затрат на производство по заказам

Заказ №103 Дата открытия заказа:

Дата окончания заказа

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показа-**  **тели** | **Сырье и материалы** | **Возврат-**  **ные отходы** | **Осн. з/п производствен-**  **ных рабочих** | **Дополнит. з/п производственных рабочих** | **Отчисления на соц. страхование** | **РСЭО** | **Общепроизводственные расходы** | **Потери от брака** | **Общехозяйственные расходы** | **Итого** |
| Остаток  на начало  месяца | 115 | 10 | 55 | 5 | 23 |  | 92 |  |  | 300 |
| Затраты за месяц |  |  | 100 | 8 |  |  |  |  |  | 108 |
| Итого затрат с остат-  ком | 115 | 10 | 155 | 13 | 23 |  | 92 |  |  | 408 |
| Списа-  но на с/с брака |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Списа-  но на с/с готов. продук-  ции | 115 | 10 | 155 | 13 | 23 |  | 92 |  |  | 408 |
| Остаток на конец месяца |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

**Задание 3**

Отразить порядок учета затрат и калькулирования себестоимости продукции при попередельном методе, определить себестоимость единицы готовой продукции.

Таблица 11. Ведомость учета затрат на производство (руб.)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Статья расходов** | **Переделы** | | | |
| **Добыча глины** | **Формовка кирпича – сырца** | **Сушка кирпича** | **Обжиг** |
| 1. | Полуфабрикаты собственного производства\* |  | 686852 | 1434071 | 2032033 |
| 2. | Вспомогательные материалы | 64261 | 30723 | 31682 | 172920 |
| 3. | Топливо и энергия на технологические цели | 132990 | 115500 | 165000 | 211200 |
| 4. | Основная з/п производственных рабочих | 199320 | 191400 | 132000 | 396000 |
| 5. | Дополнительная з/п производственных рабочих | 19932 | 19140 | 13200 | 39600 |
| 6. | Отчисление на соц. страхование и обеспечение | 87701 | 84216 | 58080 | 174240 |
| 7. | Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования  – в т.ч. услуги вспомогательного производства | 179388 | 210540 | 132000 | 475200 |
| 8. | Общепрозв. Расходы:  – в т.ч. услуги вспомогат. производств | 99660 | 95700 | 66000 | 198000 |
| 9. | Общехозяйственные расходы |  |  |  | 122168 |
| 10. | Потери от брака |  |  |  | 8086 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  | **Итого** | **783252** | **1434071** | **2032033** | **3829447** |
|  |  | 13000х11400  =686852 |  |  |  |

Себестоимость 1 тыс. м3 глины – 783252/13000 = 60 руб. 25 коп.

Себестоимость 1 т.шт. кирпича – 3829447/5450 = 702 руб. 65 коп.

1. Рассчитаем дополнительную з/п.

По всем переделам она составила 91872 руб. и распределяется пропорционально основной з/плате (из условия задачи).

Коэффициент распределения = 91872/918720=0,10

– добыча глины 199320х0,10 = 19932

– формовка кирпича 191400х0,10 = 19140

– сушка кирпича 132000х0,10 = 13200

– обжиг 396000х0,10 = 39600

2. Рассчитываем РСЭО.

По всем переделам составили (из условия задачи):

– добыча глины – 90% 199320х90% = 179388

– формовка кирпича – 110% 191400х110% = 210540

– сушка кирпича – 100% 132000х100%= 132000

– обжиг – 120% 396000х120% = 475200

3.Рассчитываем общепроизводственные расходы.

По условию задачи они составили 50% от основной з/платы.

– добыча глины 199320х50% = 99660

– формовка кирпича 191400х50% = 95700

– сушка кирпича 132000х50% = 66000

– обжиг 396000х50% = 198000

**\*** по статье «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость передаваемых на последующую обработку глины и кирпича – сырца.

Таблица 12. Калькуляционная ведомость (на ГП, руб.)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Статья расходов** | **Переделы** | | | | **Итого** |
| **Добыча глины** | **Формовка кирпича – сырца** | **Сушка кирпича** | **Обжиг** |
| 1. | Сырье и глина\* | 126 |  |  |  | 126 |
| 2. | Вспомогательные материалы |  | 5,64 | 5,81 | 31,73 | 43,18 |
| 3. | Топливо и энергия на технологические цели |  | 21,19 | 30,26 | 38,75 | 90,22 |
| 4. | Основная з/п производственных рабочих |  | 35,12 | 24,22 | 72,66 | 132,0 |
| 5. | Дополнительная з/п производственных рабочих |  | 3,51 | 2,42 | 7,27 | 13,2 |
| 6. | Отчисление на соц. страхование и обеспечение |  | 15,45 | 10,66 | 31,97 | 58,08 |
| 7. | Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования |  | 38,63 | 24,22 | 87,19 | 150,04 |
| 8. | Общепроизводственные расходы:  – основное производство  – вспомогательное производство |  | 17,56 | 12,11 | 36,33 | 66,0 |
| 9. | Общехозяйственные расходы |  |  |  | 22,42 | 22,42 |
| 10. | Потери от брака |  |  |  | 1,48 | 1,48 |
|  | **Итого** | **126** | **137,1** | **109,7** | **329,8** | **702,62** |

**\*** Стоимость глины отражается по статье «Сырье и материалы» и включает все расходы I – го передела, затраты последующих переделов отражаются развернуто по статьям расходов.

Таблица 13. Отчетная калькуляция на кирпич строительный, руб. (Каждый ИТОГО разделить на выпуск (1000 тыс. кирпича))

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Статья расходов** | **План** | **Факт** | **Отклон. от плана** |
| 1. | Сырье – глина | 120 | 126 | +6 |
| 2. | Вспомогательные материалы | 40 | 43 | +3 |
| 3. | Топливо и энергия на технологические цели | 90 | 90 | - |
| 4. | Основная з/п производственных рабочих | 130 | 132 | +2 |
| 5. | Дополнительная з/п производственных рабочих | 13 | 13 | - |
| 6. | Отчисления на соц. страхование и обеспечение | 57 | 58 | +1 |
| 7. | РСЭО | 145 | 150 | +5 |
| 8. | Общепроизводственные расходы | 60 | 66 | +6 |
| 9. | Общехозяйственные расходы | 22 | 22 | - |
| 10. | Потери от брака | 2 | 1 | -1 |
| 11. | Производственная себестоимость | **679** | **701** | +22 |
| 12. | Внепроизводственные расходы | 100 | 100 | - |
| 13. | Полная себестоимость | **779** | **801** | +22 |

Производственная с/с = п. 1 + п. 2+п. 3 + п. 4+п. 5 + п. 6+п. 7 + п. 8+п. 9 + п. 10

Полная с/с = п. 11 + п. 12

Отклонения от плана = Факт – План

**Задание 4**

Произвести деление совокупных затрат на постоянные и переменные составляющие.

Метод высшей и низшей точек.

Min объем производства наблюдается во II квартале (июнь) –

5230 тыс. шт. Совокупные затраты – 3707550 руб.

Max объем производства наблюдается в IV квартале (октябрь)–5984 тыс.шт.

Совокупные затраты – 4129620 руб.

Разница между совокупными затратами при max и min объеме составит:

4129620–3707550 = 422070 руб.

Так как с увеличением объема производства растут лишь переменные затраты, то разница в совокупных затратах есть общая сумма переменных затрат, которая соответствует объему производства

5984–5230 = 754 тыс. шт.

Переменные затраты на единицу продукции составят:

422070/754000 = 0,56

Определим общую сумму переменных затрат при **min** объеме

0,56х5230000 = 2928800

Общая сумма постоянных затрат составит:

совокупные затраты при minобъеме в руб. 3707550 – общая сумма переменных затрат 2928800 = 779000

Тот же самый расчет проведем для max объема.

0,56х5984000 = 3351040

4129620–3351040 = 779000

Расчет постоянных затрат сделан верно. По этим данным составляем уравнение затрат. В общем виде оно имеет следующий вид:

Совокупн.Σ затрат = общие постоянные расходы + (переменные затраты на ед. продукции \* количество ед. продукции)

F (x) = а + b + x

F (x) = 779000 + 0,56х

Таким образом это уравнение для диапазона объема производства от 5230 до 5984 будет характеризовать поведение совокупных затрат.

**Задание 5**

На основании данных построить график безубыточности производства, определить точку критического объема выпускаемой продукции, указать область чистых убытков и чистой прибыли. Рассчитать маржинальный доход.

Таблица 14. Отчет о доходах и расходах (руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Показатели** | **Сумма, тыс. руб.** |
| 1. | Объем реализованной продукции (5000 тыс. шт.) | 5000 |
| 2. | Совокупные переменные затраты | 2800 =5000\*0,56 |
| 3. | Маржинальный доход | 2200 = 5000–2800 |
| 4. | Постоянные расходы | 779 |
| 5. | Чистый доход | 1421 = 2800–779 |

Построим график безубыточности производства:

Y1 – прямая, описывающая поведение совокупных затрат;

Y2 – прямая, описывающая поведение выручки от продаж продукции;

Y3 – прямая, отражающая поведение переменных расходов;

Y4 – прямая постоянных расходов;

т.А – обозначает точку безубыточности производства.

Точка безубыточности = совокупные постоянные расходы: маржинальный доход на ед. продукции

Точка безубыточности = 779000: (2200000: 5000) =1770 шт. (1770 тыс. руб.)

Запас финансовой прочности = 5000–1770 = 3230 тыс. руб.

Эта сумма показывает, насколько может сократиться объем реализации, прежде чем предприятие начнет нести убытки.

Точка, в которой линия совокупного дохода от реализации пересекает линию совокупных издержек, является точкой безубыточности на уровне 1770 тыс. руб. Область между линией совокупного дохода от реализации и линией совокупных издержек при объеме производства ниже точки безубыточности отражает убытки, а выше прибыль.

**Задание 6**

Используя данные составить сравнительные отчеты о прибыли за каждый месяц по методу:

– полного распределения затрат;

– маржинальной калькуляции.

Сделать вывод, какой метод калькуляции себестоимости более предпочтителен с точки зрения минимизации налогооблагаемой прибыли.

Таблица 15. Метод полного распределения затрат (руб.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Наименование показателя** | **Январь** | **Февраль** |
| 1. | Остаток готовой продукции на начало периода, шт./руб. | - | 400/281440 |
| 2. | Выручка, руб. | 5200000 | 5800000 |
| 3. | Себестоимость ед. производства, руб./т.шт. | 703,6 | 706 |
| 4. | Себестоимость продаж, руб. | 3658720 | 4094800 |
| 5. | Прибыль, п. 2 – п. 4, руб. | 1541280 | 1705200 |
| 6. | Остаток готовой продукции на конец периода, шт./руб. | 400/281440 | 100/70600 |

Себестоимость ед. продукции за январь = (переменные затраты \* V производства + постоянные затраты): V производства = (560\*5600+804000): 5600 = 703,6 руб./т.шт.

Себестоимость продаж за январь = себестоимость ед. продукции \* объем продаж = 703,6\*5200 = 3658720 руб.

Выручка от продаж за январь = цена реализации \* объем продаж = 1000\*5200 = 5200000 руб.

Себестоимость ед. продукции за февраль = (560\*5500 + 804000): 5500 = = 706 руб./т.шт.

Себестоимость продаж за февраль = 706 \* 5800 = 4094800 руб.

Выручка от продаж за февраль = 100 \* 5800 = 5800000 руб.

Таблица 16. Метод маржинальной калькуляции (руб.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Наименование показателя** | **Январь** | **Февраль** |
| 1. | Выручка от продаж, руб. | 5200000 | 5800000 |
| 2. | Переменные затраты на ед. продукции, руб./т.шт. | 560 | 560 |
| 3. | Совокупные переменные затраты, руб. | 560\*5200 = 2912000 | 560\*5800 = 3248000 |
| 4. | Маржинальный доход,  п. 1 – п. 3, руб. | 2288000 | 2552000 |
| 5. | Затраты постоянные, руб. | 804000 | 804000 |
| 6. | Прибыль, п. 4 – п. 5, руб. | 1484000 | 1748000 |

При полном распределении затрат прибыль рассчитывается на основе себестоимости произведенной продукции и выручки от продаж, а метод маржинальной калькуляции составляется.

Вывод:

С точки зрения минимизации налогооблагаемой прибыли в январе желательно использовать метод маржинальной калькуляции, потому что объем выпуска продукции превысил объем реализованной продукции.

Прибыль при этом методе будет увеличиваться, т. к. постоянные затраты в составе полной себестоимости списываются пропорционально объему продаж, а при методе маржинальной калькуляции они спишутся в полном объеме.

При полном распределении затрат в феврале прибыль = 1705200 руб., а при маржинальной калькуляции = 17480000 руб. В этом месяце наблюдается увеличение объема продаж, следовательно налогооблагаемая прибыль.

Будем рассчитывать по методу полного распределения затрат. При этом методе постоянные затраты в составе полной себестоимости произведенной продукции спишутся в полном объеме. Дополнительно спишутся постоянные затраты себестоимости, произведенных в прошлом периоде.

**Заключение**

Делая вывод из всего вышесказанного можно сказать – калькулирование себестоимости имеет первостепенное значение, так как определяет себестоимость единицы продукции, и в конечном итоге показывает экономическую эффективность работы предприятия.

Каждый метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции находит свое применение.

Попроцессный – в добывающих отраслях промышленности и энергетике, а также в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклов и др.

Попередельный – в производствах, состоящих из нескольких последовательных технологических стадий.

Позаказный – на предприятиях с единичным типом организации производства.

В работе над курсовой был использован учебный и специализированный журнальный материал. Приведены конкретные примеры и расчеты калькулирования по различным методам.

Считаю, что цель определенная для курсовой, выполнена.

**Библиографический список**

1. ФЗ от 21.11.1996 г. №129 – ФЗ «О бухгалтерском учете»;
2. Типовые рекомендации об организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утв. Приказом Минфина России от 21.12.1998 №64 – а;
3. Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утв. Приказом Минфина России и МНС России от 21.03.2001 №24н, БГ – 3–08/419;
4. Белякова Т.Н., Минаева Л.Н., Все Положения по бухгалтерскому учету с комментариями, Изд.2, СПб., 2010, С. 288
5. Белякова Т.Н., Все о счетах бухгалтерского учета, СПб., 2010, С. 160
6. Булгакова С.В. Управленческий учет: Проблемы теории,

Воронеж, Изд. Воронежского государственного университета, 2006. – 160 с.

1. Быкадоров В.Л., Алексеев П.Д. Финансово-экономическое состояние предприятия: Практическое пособие. – М.: «Издательсто ПРИОР», 2007
2. Брагин Л.А. Организация коммерческой деятельности – М.: Академия, 2005.
3. Виханский О.С., Стратегическое управление – М.: Гардарики, 2007.
4. Вахрушина М.А., Бухгалтерский управленческий учет, Изд. 6, М., Омега-Л, 2007, С. 570
5. Герчикова И.Н. Маркетинг: организация, технология – М. Высшая школа, 2006.
6. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов: – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2004. – 351 с.
7. Каплина С.А. Организация коммерческой деятельности – М.: Прогресс, 2007.
8. Лапп В.П., Учебное пособие для студентов «Бухгалтерский учет, анализ, аудит», Челябинск 2007. – 197 с.
9. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учеб. / М.: Финансы и статистика, 2007. – 272 с.
10. Шеремет А.Д., Управленческий учет: Учебное пособие/ 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2004. –51 с.