



## Ценообразование

# Включение накладных расходов в отпускную цену товаров (работ, услуг)

**Г.И. КЕВРА**

кандидат  
экономических наук,  
доцент БГТУ

Согласно нормам законодательства Республики Беларусь отпускные цены (тарифы) формируются субъектами предпринимательской деятельности, осуществляющими производство и реализацию товаров и (или) услуг (далее — организации-производители), с учетом конъюнктуры рынка на основе плановой себестоимости, налогов и неналоговых платежей, прибыли.

В соответствии с требованиями национального законодательства Республики Беларусь юридические лица обязаны составлять экономические расчеты, подтверждающие уровень применяемых отпускных цен (тарифов), на товары (работы, услуги), цены (тарифы) на которые регулируются Советом Министров Республики Беларусь, государственными органами (организациями), перечень которых определен п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 25 февраля 2011 г. № 72 «О некоторых вопросах регулирования цен (тарифов) в Республике Беларусь» (с изменениями и дополнениями; далее — Указ № 72). При этом согласно подп. 2.1<sup>1</sup> Указа № 72 требование по обязательному обоснованию экономическими расчетами уровня применяемых цен на указанные товары не распространяется:

- на юридических лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения и ведущих учет в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения;
- юридических лиц, применяющих фиксированные цены (тарифы), установленные в соответствии с законодательством;
- крестьянские (фермерские) хозяйства;
- юридических лиц при реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции;
- юридических лиц при реализации товаров (работ, услуг) на биржевых торгах открытого акционерного общества «Белорусская универсальная товарная биржа».

Также п. 6 Инструкции о порядке установления и применения регулируемых цен (тарифов), утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 22 июля 2011 г. № 111 (с изменениями и дополнениями), определены требования о необходимости подтверждения регулируемых отпускных цен (тарифов), устанавливаемых организациями-производителями, экономическими расчетами (плановой калькуляцией с расшифровкой статей затрат: материальных, трудовых, накладных и прочих).

Перечень статей затрат, учитываемых при составлении плановой калькуляции по расчету отпускных цен, их состав определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции с учетом характера и структуры производства. При этом устанавливаемая для соответствующей отрасли (подотрасли, вида деятельности) группировка затрат по статьям должна обеспечить выделение затрат, связанных с организацией, обслуживанием и управлением предприятием, и затрат, не связанных непосредственно с производственным процессом, в том числе накладных (общепроизводственных и общехозяйственных).

Расшифровки статей накладных затрат должны содержать информацию о перечне указанных затрат, а также о порядке их определения.

Состав накладных затрат в общем виде приведен в Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (с изменениями и дополнениями). Более подробные перечни накладных затрат с учетом отраслевых особенностей производства содержатся в действующих методических рекомендациях по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), разработанных для отдельных отраслей.

### **ОСОБЕННОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАКЛАДНЫХ ЗАТРАТ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ПЛАНОВОЙ КАЛЬКУЛЯЦИИ ПО РАСЧЕТУ ОТПУСКНЫХ ЦЕН**

Порядок определения и распределения накладных затрат по видам деятельности, выпускаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг),

а также на единицу измерения, принятую при формировании отпускных цен (тарифов), устанавливается организациями-производителями самостоятельно в соответствии с утвержденной учетной политикой, отраслевыми рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости товара (работ, услуг), а также с учетом особенностей осуществления видов деятельности и порядка ведения бухгалтерского учета.

Распределение накладных затрат по объектам калькулирования осуществляется пропорционально:

- основной заработной плате работников, занятых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- стоимости материальных ресурсов, используемых в производстве товаров (работ, услуг);
- прямым затратам на производство товаров (выполнение работ, оказание услуг);
- затратам на содержание и эксплуатацию оборудования;
- количеству (весу, объему) производства однородных товаров (работ, услуг);
- производственной себестоимости и другим показателям.

Главным правилом определения базового показателя распределения накладных затрат является наличие наибольшей причинно-следственной связи между накладными затратами и базой их распределения.

Так, распределение накладных статей затрат пропорционально основной заработной плате работников, занятых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), осуществляется, как правило, организациями-производителями с одинаковым уровнем механизации и автоматизации производственных процессов в различных структурных подразделениях.

Распределение накладных затрат пропорционально стоимости материальных ресурсов, используемых в производстве товаров (работ, услуг), целесообразно при осуществлении материалоемких производств, при которых накладные затраты находятся в прямой зависимости от материальных затрат.

Применение метода распределения накладных затрат пропорционально затратам на содержание и эксплуатацию оборудования наиболее целесообразно в машиностроении.

Основным условием применения метода распределения накладных расходов пропорционально количеству (весу, объему) производства однородных товаров (работ, услуг) является однородность производимых (выпускаемых) товаров (например, производство сельскохозяйственной продукции, строительных материалов и др.).

Использование производственной себестоимости в качестве базы распределения накладных расходов имеет практический смысл, если в организации элементы прямых затрат остаются в условно-постоянной пропорции, (например, в строительстве).

**Расшифровки статей накладных затрат должны содержать информацию о перечне указанных затрат, а также о порядке их определения.**

Таким образом, у каждого из приведенных способов определения и распределения накладных затрат по объектам калькулирования, а также на единицу измерения, принятую при формировании отпускных

цен (тарифов), есть свои преимущества и недостатки, поэтому их применение имеет практический смысл в одних отраслях и не является целесообразным в других.

**Определение накладных затрат при составлении плановой калькуляции** по расчету отпускных цен (тарифов) на товары (работы, услуги) включает следующие этапы:

- 1) установление (выбор) базовых показателей распределения накладных затрат по объектам калькулирования, а также на единицу измерения, принятую при формировании отпускных цен (тарифов);
- 2) определение норматива распределения накладных затрат по объектам калькулирования, а также на единицу измерения, принятую при формировании отпускных цен (тарифов).

Норматив распределения накладных затрат определяется в соответствии с положениями принятой учетной политики как отношение суммы накладных затрат, определяемых по смете этих затрат за предшествующий отчетный период (месяц или квартал), с учетом размера планируемых изменений этих затрат в плановом периоде к суммарному значению установленных базовых показателей их распределения за такой же период по следующей формуле:

$$НР_{н.з} = \frac{НЗ_{о.н}^c (НЗ_n^c)}{БП_{о.н}^c (БП_n^c)} \times 100,$$

где  $НР_{н.з}$  — норматив распределения накладных затрат по объектам калькулирования, а также на единицу измерения, принятую при формировании отпускных цен (тарифов), %;

$НЗ_{о.н}^c (НЗ_n^c)$  — суммарное значение накладных затрат, определяемых по смете за отчетный период времени, с учетом размера планируемых изменений этих затрат в плановом периоде (суммарное значение накладных затрат, определяемых по смете этих затрат на плановый период времени), руб.;

$БП_{о.н}^c (БП_n^c)$  — суммарное значение базового показателя распределения накладных затрат за отчетный период времени с учетом размера планируемых

изменений этого показателя в плановом периоде (суммарное значение базового показателя распределения накладных затрат, запланированного на предстоящий период времени), руб.;

3) определение суммы накладных затрат (общепроизводственные, общехозяйственные и др.), учитываемых при составлении плановой калькуляции по расчету отпускной цены (тарифа) на товар (работу, услугу), в расчете на принятую единицу измерения по следующей формуле:

$$НЗ_{\text{е.у}}^{\text{о.ч}} = \frac{БП_{\text{е.у}}^{\text{о.ч}} (НЗ_{\text{н}}^{\text{с}})}{100} \times НР_{\text{н.з}},$$

где  $НЗ_{\text{е.у}}^{\text{о.ч}}$  — значение накладных затрат, учитываемых при составлении плановой калькуляции по расчету отпускной цены (тарифа) на товар (работу, услугу), в расчете на принятую единицу измерения;

$БП_{\text{е.у}}^{\text{о.ч}}$  — значение базового показателя распределения накладных затрат, учитываемого при составлении плановой калькуляции по расчету отпускной цены (тарифа) на товар (работу, услугу), в расчете на принятую единицу измерения;

$НР_{\text{н.з}}$  — норматив распределения накладных затрат на единицу измерения, принятую при формировании отпускных цен (тарифов) на товары (работы, услуги), %;

4) отражение суммы накладных затрат в расчете на принятую единицу измерения (общепроизводственные, общехозяйственные затраты и др.) отдельной статьей затрат в составе плановой калькуляции по расчету отпускной цены (тарифа) на товар (работу, услугу).

Рассмотрим порядок определения накладных затрат, учитываемых при составлении плановой калькуляции по расчету отпускной цены (тарифа) на товар (работу, услугу), на условном примере.

### Пример 1

Предприятие «А» осуществляет различные виды деятельности, связанные с выпуском и реализацией продукции (работ, услуг) лесного комплекса.

Затраты, связанные с организацией, обслуживанием и управлением предприятием «А», учитываемые по счету 26 «Общехозяйственные затраты» (далее — общехозяйственные затраты), определенные исходя из анализа фактической сметы этих затрат за июль 2014 г., составили 196 491 600 руб.; затраты, связанные с организацией, обслуживанием и управлением структурными подразделениями предприятия «А», учитываемые на счете 25 «Общепроизводственные затраты» (далее — общепроизводственные затраты), — 960 584 100 руб. При этом согласно плану развития предприятия «А» в августе 2014 г. планируется проведение текущего ремонта помещений цеха по производству пиломатериалов, стоимость которого составит 90 860 000 руб.

В соответствии с учетной политикой предприятия распределение накладных затрат по видам деятельности, продукции (работ, услуг), а также на единицу измерения, принятую при формировании отпускных цен (тарифов), производится пропорционально затратам на основную заработную плату производственных рабочих. Затраты на основную заработную плату производственных рабочих, занятых в производстве продукции (работ, услуг) лесного комплекса, в июле 2014 г. составили 566 257 800 руб., в том числе в производстве пиломатериалов — 192 244 500 руб. Согласно плановой калькуляции по расчету отпускной цены, утвержденной 12 августа 2014 г., сумма основной заработной платы производственных рабочих, занятых в производстве 1 м<sup>3</sup> пиломатериалов, составила 104 561 руб.

Накладные затраты, учитываемые предприятием «А» при составлении плановой калькуляции по расчету отпускной цены на 1 м<sup>3</sup> пиломатериалов обрезных для изготовления тары, могут быть определены в следующей последовательности.

1. Распределение накладных затрат по видам деятельности производится согласно положениям учетной политики, принятой предприятием «А», исходя из удельного веса этих расходов в структуре затрат на основную заработную плату производственных рабочих, понесенных организацией «А» в июле 2014 г. (табл. 1).

**Таблица 1.** Распределение накладных расходов по видам деятельности

№ п/п	Виды деятельности	Основная заработная плата производственных рабочих		Накладные затраты, руб.	
		сумма, руб.	удельный вес, %	общехозяйственные затраты	общепроизводственные затраты
1	Производство пиломатериалов	192 244 500	33,95 (192 244 500 / 566 257 800 × 100)	66 708 898 (196 491 600 × 33,95 / 100)	326 118 302 (960 584 100 × 33,95 / 100)
2	Другие виды деятельности	374 013 300	66,05 (374 013 300 / 566 257 800 × 100)	129 782 701 (196 491 600 × 66,05 / 100)	634 465 798 (960 584 100 × 66,05 / 100)
3	Итого	566 257 800	100	196 491 600	960 584 100

2. Норматив (процент) распределения накладных затрат на единицу измерения, принятую при формировании отпускной цены на пиломатериалы обрезные для изготовления тары, определяется согласно положениям учетной политики, принятой предприятием «А», как отношение суммы накладных затрат, приходящихся на производство пиломатериалов в июле 2014 г., с учетом размера планируемых изменений этих затрат в августе 2014 г. к затратам на основную заработную плату производственных рабочих, занятых в производстве пиломатериалов в июле 2014 г. (табл. 2).

**Таблица 2.** Норматив распределения накладных затрат на единицу измерения

№ п/п	Показатель	Значение, %
1	Общепроизводственные затраты	216,9 (326 118 302 + 90 860 000) / 192 244 500 × 100
2	Общехозяйственные затраты	34,7 (66 708 898 / 192 244 500 × 100)

3. Накладные затраты в расчете на единицу измерения, принятую при формировании отпускной цены на пиломатериалы обрезные для изготовления тары, определяются умножением суммы основной заработной платы производственных рабочих, занятых в производстве 1 м<sup>3</sup> пиломатериалов обрезных, на установленный норматив их распределения (табл. 3).

**Таблица 3.** Накладные расходы в расчете на единицу измерения

№ п/п	Показатель	Сумма, руб.
1	Общепроизводственные затраты	226 793 (104 561 × 216,9 / 100)
2	Общехозяйственные затраты	36 282 (104 561 × 34,7 / 100)

Накладные затраты в расчете на единицу измерения, принятую при формировании отпускной цены на пиломатериалы обрезные для изготовления тары, отражаются отдельной статьей затрат, связанных с организацией, обслуживанием и управлением цехом по производству пиломатериалов (счет 25 «Общепроизводственные затраты»), и затрат, связанных с организацией, обслуживанием и управлением организацией-производителем «А» (счет 26 «Общехозяйственные затраты»), в плановой калькуляции, образец составления которой представлен в приложении 1.

Приложение 1

УТВЕРЖДАЮ  
 Генеральный директор  
 организации «А»  
Иванов И.И. Иванов  
 (подпись) (Ф.И.О.)  
 «12» августа 2014 г.

**ПЛАНОВАЯ КАЛЬКУЛЯЦИЯ**  
**по расчету отпускной цены**  
 на пиломатериалы обрезные для изготовления тары  
 (наименование продукции, единица измерения)

Единица измерения: 1 м<sup>3</sup>

№ п/п	Наименование статьи затрат	Сумма, руб.
1	Сырье и материалы	762 394
2	Возвратные отходы	34 511
3	Электрическая энергия на технологические цели	59 714
4	Заработная плата производственных рабочих	116 795
4.1	основная заработная плата	104 561
4.2	дополнительная заработная плата (11,7 %)	12 234
5	Отчисления на социальные нужды	40 411
5.1	отчисления в ФСЗН (34 %)	39 710
5.2	страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (0,6 %)	701
<b>6</b>	<b>Общепроизводственные затраты</b>	<b>226 793</b>
<b>7</b>	<b>Общехозяйственные затраты</b>	<b>36 282</b>
8	Производственная себестоимость	1 207 878
9	Внепроизводственные (коммерческие) затраты	43 499
10	Полная себестоимость	1 251 377
11	Рентабельность, % к полной себестоимости	24
12	Прибыль	300 330
13	Отпускная цена на пиломатериалы за принятую единицу измерения, применяемая в расчетах с покупателем, без НДС	1 551 707

Главный экономист

Игнатьева  
(подпись)

И.И. Игнатьева  
(Ф.И.О.)

Главный бухгалтер

Павлова  
(подпись)

П.П. Павлова  
(Ф.И.О.)

В свою очередь, экономические расчеты и иные документы, обосновывающие суммы накладных затрат, планируемых для включения в состав отпускных цен (тарифов), заверяются подписями лиц, ответственных за их составление, и хранятся на бумажных и (или) электронных носителях.

### Пример 2

Предприятие «Б» осуществляет производство и реализацию шампанского и игристых вин.

Накладные затраты, учитываемые предприятием «Б» при составлении плановой калькуляции по расчету отпускной цены на шампанское полусладкое, могут быть определены в следующей последовательности.

Определение общепроизводственных затрат, учитываемых при составлении плановой калькуляции по расчету отпускной цены на шампанское, осуществляется исходя из анализа фактической сметы этих затрат за отчетный период времени (июль 2014 г.) с учетом размера планируемых изменений этих затрат в предстоящем периоде (август 2014 г.), распределение которых по объектам калькулирования и в расчете на принятую единицу измерения осуществляется в соответствии с учетной политикой, принятой на предприятии, пропорционально объему производства шампанского (в бутылках), запланированному на предстоящий период (август 2014 г.).

Расчет затрат, учитываемых на счете 25 «Общепроизводственные затраты», в плановой калькуляции по расчету отпускной цены на шампанское приведен в табл. 4.

**Таблица 4.** Расчет общепроизводственных затрат

№ п/п	Показатель	Единица измерения	Значение
1	Общепроизводственные затраты, понесенные в июле 2014 г., с учетом размера планируемых изменений этих затрат в августе 2014 г.	тыс. руб.	1 283 800
2	Объем производства шампанского, запланированный на август 2014 г.	тыс. бут.	1400
3	Общепроизводственные затраты в расчете на принятую единицу измерения	руб./1 бут.	<b>917</b> (1 283 800 / 1400)

В состав затрат, учитываемых на счете 26 «Общехозяйственные затраты», входят затраты, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производством шампанского и игристых вин. Определение общехозяйственных расходов, учитываемых при составлении плановой калькуляции по расчету отпускной цены на шампанское, осуществляется исходя из анализа фактической сметы этих затрат за отчетный период времени (июль 2014 г.) с учетом размера планируемых изменений этих затрат в предстоящем периоде (август 2014 г.). Распределение общехозяйственных расходов по объектам калькулирования и в расчете на принятую единицу измерения осуществляется в соответствии с учетной политикой, принятой на предприятии: по объектам калькулирования — пропорционально удельному весу

выручки от реализации продукции, планируемой по каждому виду деятельности на предстоящий период (август 2014 г.); в расчете на принятую единицу измерения — пропорционально объему производства (в бутылках), запланированному на предстоящий период (август 2014 г.).

Расчет затрат, учитываемых на счете 26 «Общехозяйственные затраты», в плановой калькуляции по расчету отпускной цены на шампанское приведен в табл. 5.

**Таблица 5.** Расчет общехозяйственных затрат в расчете на принятую единицу измерения

№ п/п	Показатель	Единица измерения	Значение
1	Объем выручки от реализации продукции, запланированный на август 2014 г., всего, в том числе:	тыс. руб.	12 587 615
1.1	шампанское	тыс. руб.	12 280 600
1.2	игристые вина	тыс. руб.	307 015
2	Общехозяйственные затраты, понесенные в июле 2014 г., с учетом размера планируемых изменений этих затрат в августе 2014 г., всего, в том числе:	тыс. руб.	1 417 780
2.1	шампанское (п. 2 / п. 1 × подп. 1.1)	тыс. руб.	1 383 200 (1 417 780 / 12 587 615 × 12 280 600)
2.2	игристые вина (п. 2 / п. 1 × подп. 1.2)	тыс. руб.	34 580 (1 417 780 / 12 587 615 × 307 015)
3	Объем производства продукции, запланированный на август 2014 г., всего, в том числе:	тыс. бут.	1520
3.1	шампанское	тыс. бут.	1400
3.2	игристые вина	тыс. бут.	120
4	Общехозяйственные затраты в расчете на принятую единицу измерения, в том числе:	–	–
4.1	шампанское (подп. 2.1 / подп. 3.1)	руб./1 бут.	<b>988</b> (1 383 200 / 1400)
4.2	игристые вина (подп. 2.2 / подп. 3.2)	руб./1 бут.	288 (34 580 / 120)

В этом случае накладные затраты в расчете на единицу измерения, принятую при формировании отпускной цены на шампанское, отражаются отдельной статьей затрат, связанных с организацией, обслуживанием и управлением цехом по производству шампанского (счет 25 «Общепроизводственные затраты»), и затрат, связанных с организацией, обслуживанием и управлением предприятием «Б» (счет 26 «Общехозяйственные затраты»), в плановой калькуляции, образец составления которой представлен в приложении 2.

Следует отметить, что порядок определения накладных затрат, в том числе выбор одного из приведенных базовых показателей их распределения, для целей ценообразования должен совпадать с порядком включения накладных затрат в фактическую себестоимость товаров (работ, услуг), установленным для целей бухгалтерского учета.

УТВЕРЖДАЮ  
 Генеральный директор  
 организации «А»  
Иванов И.И. Иванов  
 (подпись) (Ф.И.О.)  
 «12» августа 2014 г.

**ПЛАНОВАЯ КАЛЬКУЛЯЦИЯ  
 по расчету отпускной цены  
 на шампанское полусладкое**

(наименование продукции, единица измерения)

Единица измерения: 1 бутылка емкостью 0,75 л

№ п/п	Наименование статьи затрат	Сумма, руб.
1	Сырье	8607
2	Вспомогательные материалы	4626
3	Топливо и электрическая энергия на технологические цели	344
4	Заработная плата	131
5	Отчисления на социальные нужды	45
<b>6</b>	<b>Общепроизводственные затраты</b>	<b>917</b>
<b>7</b>	<b>Общехозяйственные затраты</b>	<b>988</b>
8	Производственная себестоимость	15 658
9	Внепроизводственные (коммерческие) затраты	522
10	Полная себестоимость	16 180
11	Рентабельность, % к полной себестоимости	25
12	Прибыль	4045
13	Сумма акциза, учитываемая при установлении отпускной цены на шампанское (справочно: размер налоговой ставки с 1 июля по 31 декабря 2014 г. — 5700 руб. за 1 л)	4275
14	Отпускная цена на шампанское за принятую единицу измерения, применяемая в расчетах с покупателем, без НДС	24 500

Главный экономист

Игнатьева  
(подпись)

И.И. Игнатьева  
(Ф.И.О.)

Главный бухгалтер

Павлова  
(подпись)

П.П. Павлова  
(Ф.И.О.)

Следует также обратить внимание на то, что согласно подп. 2.3 Указа № 72 реализация товаров (работ, услуг) индивидуальным предпринимателем или юридическим лицом при отсутствии экономических расчетов (калькуляции с расшифровкой статей затрат на товары (работы, услуги) собственного производства, товары, произведенные из сырья, переданного резидентом или нерезидентом Республики Беларусь на переработку на давальческих условиях, расчета отпускных цен в установленном порядке на импортируемые товары), подтверждающих уровень применяемых цен (тарифов), за исключением случаев, когда требование об обязательном составлении таких экономических расчетов установлено в соответствии с подп. 2.1<sup>1</sup> Указа № 72, не является правонарушением. ■