

Кафедра: Экономика и Менеджмент  
Дисциплина: Экономика предприятия

# Лекция: Издержки производства и реализации продукции

**Лектор: Карибджанова А. С.**

## **Вопросы лекции:**

- 1. Экономическая сущность и виды издержек.**
- 2. Классификация затрат на производство и реализацию продукции.**
- 3. Методы калькулирования себестоимости продукции.**
- 4. Формирование прибыли предприятия.**

# Затраты

- **Затраты** - это денежное выражение используемых ресурсов для получения прибыли. Известно, что с учетом фактора времени затраты делятся на единовременные и текущие.
- **Единовременные затраты** - это авансируемые на ряд финансовые и материально-технические средства (инвестиции), необходимые для расширенного воспроизводства основных средств, технического совершенствования производства. Они, как правило, дают эффект через определенный период времени, зачастую, больше года, после ввода производственных мощностей и объектов, освоения новой продукции, внедрения научно-исследовательских разработок.

# Текущие затраты

- производятся постоянно в течение года и представляют собой выражение используемых ресурсов на производство и реализацию продукции (это затраты на сырье, материалы, топливо, энергию, на заработную плату, амортизацию основных средств, т.е. выражают величину затрат живого труда и потребляемых в течение года средств производства).
- Как видно из определения, текущие затраты связаны с процессом производства и продажи продукции, поэтому их будем обозначать термином «затраты».

# Текущие затраты характеризуются:

- денежной оценкой ресурсов, обеспечивая принцип изменения различных их видов;
- целевой установкой (связаны с производством и реализацией продукции в целом или с какой-то стадией этого процесса);
- определенным периодом времени, т.е. должны быть отнесены на продукцию в течение года.

## Следует отметить еще одно свойство текущих затрат

если затраты не вовлечены в производство и не списаны (не полностью списаны) на данную продукцию, то затраты превращаются в запасы сырья, материалов, топлива, запасы в незавершенном производстве, запасы готовой продукции и т.п. из этого следует, что затраты обладают свойством запасоємкости, и в данном случае они относятся к активам предприятия.

# Издержки

*Говоря о составе издержек, мало отметить, что для организации производственного процесса по изготовлению продукции необходимы три элемента: **средства труда, предметы труда и рабочая сила.** Участвуя в производственном процессе, средства труда и предметы труда переносят свою стоимость на изготавливаемую продукцию. Затраты рабочей силы выражаются в заработной плате. Перенесенная стоимость средств производства, а также начисленная заработная плата, выступают как затраты на производство продукции или производственные издержки.*

Промышленные предприятия осуществляют и другие затраты, связанные уже не с производством, а с реализацией продукции: транспортные расходы по доставке изделий потребителям, расходы на тару, упаковочные материалы, рекламу и другие затраты. Они образуют издержки реализации.

# Экономическое назначение издержек

- возместить понесенные затраты и обеспечить тем самым простое воспроизводство всех элементов производства: производственных фондов и рабочей силы. Отсюда важнейшими элементами издержек предприятия являются амортизация, стоимость израсходованных материальных ресурсов, заработная плата. Это основные издержки на производство и реализацию продукции.
- Одновременно предприятие осуществляет и другие расходы: выплачивает премии своим работникам, ведет поиск, разведку, охрану и воспроизводство природных ресурсов или компенсирует соответствующие затраты
- специализированным организациям; платит проценты за банковский кредит; содержит объекты социального назначения и т. д. Эти расходы образуют дополнительные издержки предприятия.

Из нижеперечисленного списка (таблица 5.1) выделите затраты предприятия по производству колбасных изделий, относящихся к текущим, и те, которые входят в состав капитальных вложений.

**Таблица 5.1 - Текущие и единовременные затраты предприятия**

№	Текущие и единовременные затраты предприятия	Сумма Тыс.тг
1	Заработная плата производственных рабочих	11487
2	Арендная плата за оборудование	2316
3	Затраты на расширение производственного помещения	4599
4	Затраты на приобретение оборудования	6218
5	Материальные затраты на производство колбасных изделий	5470
6	Амортизация оборудования	2895
7	Материалы, используемые для расширения помещения	1676
8	Заработная плата рабочих, осуществляющих строительные работы по расширению помещения	1884
9	Расходы на отопление и освещение помещений	2843

# В рыночной экономике различают

- явные (бухгалтерские)
- неявные
- экономические
- предельные издержки.

# Явные издержки

- **Явные издержки-** это выплаты предприятия за используемые ресурсы, т.е. это фактические затраты на приобретение факторов производства. К ним относятся затраты на приобретение сырья, материалов, топлива. энергии, заработная плата работников, амортизация, транспортные, страховые и другие расходы необходимые для производства и реализации продукции. Явные издержки рассчитываются на основе бухгалтерских документов, поэтому их называют бухгалтерскими.

# Неявные издержки

- **Неявные издержки** - это издержки, отражающие использование в производстве ресурсов, принадлежащих владельцу предприятия, которые он не покупает и не арендует: личного труда владельца и членов его семьи, земли, помещений и т. д.

# Экономические (вмененные) издержки

**Под экономическими (вмененными) издержками** понимают «затраты упущенных возможностей», т.е. сумму денег, которую можно получить при наиболее выгодном из всех возможных альтернативных вариантов использования ресурсов. Таким образом, экономические затраты любого ресурса, выбранного для производства товара, равны его стоимости при наилучшем из всех возможных вариантов использования.

Понятие **экономических издержек** обусловлено ограниченностью ресурсов по сравнению с количеством вариантов их использования. Любое предприятие из-за ограниченности ресурсов вынуждено ранжировать возможные варианты расходования своих у средств по степени их полезности для него и выбирать тот из них, который может обеспечить максимум полезности при имеющихся ограничениях. Следовательно, экономические затраты характеризуют возможность, которая потеряна или которой жертвуют, когда выбор какого-то альтернативного курса действий требует отказаться от другого.

## Выбор лучшего варианта: производить кефир или йогурт

**Предприятие производит кефир.** Появляется возможность перейти на производство йогурта. Прибыль от производства кефира составляет 10000 тыс. тенге в год. Выручка от реализации йогурта - 32000 тыс. тенге в год; себестоимость йогурта — 20000 тыс. тенге в год. Капитальных затрат не требуется. Необходимо выбрать лучший вариант. При решении задачи:

- а) без использования понятия : «вмененные затраты»
- б) при использовании понятия «экономические издержки»:

Экономические издержки  
состоят из явных  
(бухгалтерских) и стоимости  
не покупных ресурсов  
(неявных затрат).

# Пример бухгалтерских и экономических издержек

№	Показатели	Бухгалтерские издержки (явные затраты), ден. ед.	Экономические издержки (явные + неявные затраты), ден. ед.
<b>Явные издержки</b>			
1.	Заработная плата	40 000	40 000
2.	Выплата % за кредит	10 000	10 000
3.	Амортизация	20 000	20 000
4.	Материалы	20 000	20 000
<b>Неявные издержки</b>			
1.	Неявный заработок предпринимателя		30 000
2.	Неявный заработок членов семьи предпринимателя		10 000
3.	Неявная земельная рента	—	40 000
	Итого-	90 000	170 000

- Все эти виды издержек должны учитываться при принятии экономических решений. В подходах к оценке издержек заключается разница между экономистами и бухгалтерами. Экономисты рассчитывают альтернативные пути расходования ресурсов, более широко рассматривают проблему и зачем оценивают экономическую прибыль.
- **Экономическая прибыль** — это разность между доходом (выручкой) от реализации продукции и экономическим издержками (явными и неявными). Бухгалтера имеют дело с фактически сложившимися издержками и оценивают только явные (бухгалтерские) издержки и бухгалтерскую прибыль.
- **Бухгалтерская прибыль** это разность между доходом (выручкой) от реализации продукции и бухгалтерскими издержками (только явными).

# Пределные издержки

Кроме названных видов издержек различают также **пределные издержки**. Известно, что на предприятиях нередко возникает вопрос о необходимости расширения или сокращения производства продукции. При этом необходимо выявить оправдано ли то или иное расширение или сокращение производства. При решении данной задачи необходимо рассчитывать величину издержек прироста при расширении хозяйственной деятельности и соответственно издержек сокращения при ее сворачивании.

*Под предельными издержками понимается средняя величина издержек прироста или издержек сокращения в расчете на единицу продукции, возникших как следствие изменения объемов производства более чем на одну единицу продукции.*

- В Республике Казахстан до 1997 года затраты, на производства и реализацию продукции и себестоимость отождествлялись друг с другом. В связи с переходом в Казахстане на новые стандарты бухгалтерского учета с 1 января 1997 г., а в последующем с принятием в 2007 г. «Национального стандарта финансовой отчетности» все расходы, произведенные предприятием, являются расходами данного предприятия с разделением на расходы, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), и на прочие расходы отчетного периода.

# Себестоимость продукции

- **Себестоимость продукции**- это выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на производство и реализацию продукции.

# Классификация затрат на производство и реализацию продукции

Классификационный признак	Затраты предприятия
В зависимости от влияния изменений в объеме производства	Переменные затраты Постоянные затраты
По способу отнесения на себестоимость отдельных продуктов	Прямые затраты Косвенные затраты
По экономическому содержанию (по отношению к технологическому процессу)	Основные затраты Накладные затраты
По степени экономической однородности	Простые затраты Комплексные затраты
По отношению к производству и реализации продукции	Производственные затраты Коммерческие затраты
По целесообразности их осуществления	Производительные затраты Непроизводительные затраты
По времени возникновения и отнесения на себестоимость продукции	Текущие затраты Расходы будущих периодов Предстоящие затраты

# Постоянные и переменные издержки

- **Переменные издержки (VC)** - это те затраты, которые находятся в непосредственной зависимости от объема производства продукции и изменяются относительно его прямо пропорционально. Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от объема выпуска, а переменные затраты в расчете на единицу продукции остаются неизменными.
- К ним относятся: *затраты на материалы, сырье, заработную плату производственных рабочих, топливо и энергию на технологические цели.*

# Постоянные и переменные издержки

- **Постоянные издержки(FC)** - это издержки, не зависящие непосредственно от объема выпуска, являющиеся неизменными для различных масштабов производства в краткосрочном периоде. Однако в расчете на единицу продукции величина постоянных издержек меняется обратно пропорционально объему продукции. Постоянными затратами являются *затраты по аренде оборудования, амортизации производственного здания, затраты на освещение производственных цехов и территории завода, заработная плата управленческого персонала и другие.*

# Валовые издержки

- Совокупность переменных и постоянных затрат образуют общие или **валовые издержки**.
- $TC = FC + VC$

## Задача 2

- Швейный цех, специализирующийся на пошиве медицинских халатов, выпуск которых составляет 500 шт., планирует постепенно расширить производство. Как изменятся валовые издержки в расчете на единицу продукции, если увеличить месячный выпуск продукции первоначально до 1000 единиц, а впоследствии до 2000 халатов. Переменные издержки в расчете на один халат составляют 3100 тенге; общая сумма постоянных издержек равна 1200 тыс. тенге (таблица 5.3).
- **Таблица 5.3 – Переменные и постоянные издержки швейного цеха**

Объем выпуска продукции, шт.	Переменные издержки на единицу продукции, тенге	Постоянные издержки за месяц, тенге
500	3100	1200000
1000	3100	1200000
2000	3100	1200000

# Остаточные и стартовые издержки

Постоянные издержки могут подразделяться на две группы *остаточные и стартовые*.

**К остаточным издержкам** относится та часть постоянных издержек, которые продолжает нести предприятие, несмотря на то, что производство и реализация продукции полностью остановлены. Чем длительнее период остановки производства, тем меньше будут остаточные издержки, так как предприятие может расторгнуть, например, договор аренды или контракт с работниками.

**Стартовыми издержками** является часть постоянных издержек, которые возникают при возобновлении производства и сбыта продукции.

# Прямые и косвенные затраты

**Прямыми затратами** называют экономически однородные расходы, связанные с производством конкретного вида продукции, относящиеся на его себестоимость прямо и непосредственно. К ним *относятся расходы на сырье и основные материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, заработная плата производственных рабочих.*

**Косвенными затратами** называют расходы, которые нельзя рассчитать по отдельным изделиям по признаку прямой принадлежности, поскольку они связаны с изготовлением нескольких видов продукции или с различными стадиями ее обработки. Их включают в себестоимость конкретных видов изделий путем распределения пропорционально какой-либо условной базе.

К косвенным относятся *расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, на подготовку и освоение производства, потери от брака, общепроизводственные, общехозяйственные и прочие производственные расходы.*

# Основные и накладные затраты

По экономическому содержанию (по отношению к технологическому процессу) затраты разделяют на *основные и накладные*.

**Основные затраты** - это затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления изделий и образуют их главное вещественное содержание. Они неизбежны при любых условиях и характере производства, вне зависимости от уровня и форм организации управления.

К ним относятся *затраты на сырье, материалы, топливо и энергию на технологические цели, оплату труда рабочих с отчислениями на социальные нужды, расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и др.*

**Накладные расходы** не связаны непосредственно с технологическим процессом изготовления продукции. Это затраты, связанные с созданием необходимых условий для функционирования производства, его организацией, управлением и обслуживанием.

К ним причисляют *цеховые, общехозяйственные расходы, коммерческие расходы*.

# Простые и комплексные затраты

По степени экономической однородности различают *простые и комплексные статьи затрат*.

**Простые** (однородные) - это затраты, состоящие из одного экономического элемента.

К ним относят *сырье и материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергию на технологические цели, заработную плату производственных рабочих, отчисления от оплаты труда*.

**Сложные** (комплексные) — это затраты, включающие несколько разнородных экономических элементов, имеющих одинаковое целевое назначение.

К ним относят *расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные, общехозяйственные расходы, потери от брака, прочие производственные и расходы на реализацию продукции*.

# Производственные и коммерческие затраты

По отношению к производству и реализации продукции затраты делятся на *производственные и коммерческие*.

**К производственным** относятся все затраты, непосредственно связанные с изготовлением продукции, с непосредственным превращением сырья и материалов в готовую продукцию посредством труда производственных рабочих при использовании производственного оборудования. Они образуют производственную себестоимость или издержки производства предприятия.

**Под коммерческими** понимают затраты, которые связаны с маркетинговой деятельностью, реализацией готовой продукции, административные расходы.

Это издержки обращения, неизбежные на любом предприятии.

# Производительные и непроизводительные затраты

По целесообразности их осуществления затраты делятся на *производительные и непроизводительные*.

**Производительными** считаются затраты, которые оправданы или целесообразны в данных условиях производства, т. е. затраты на выпуск продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.

**Непроизводительные затраты** - это такие расходы, которые образуются по причинам, связанным с недостатками технологии и организации производства, с потерями от брака, простоями, недостачами, и, как правило, отражаются только в фактической калькуляции.

# Текущие, будущих периодов и предстоящие затраты

По времени возникновения и отнесения на себестоимость продукции расходы могут быть *текущие, будущих периодов и предстоящие*.

**Текущие расходы** возникают преимущественно в данном периоде и относятся на себестоимость продукции этого периода.

**Расходы будущих периодов** производятся в данном отрезке времени, но относятся на себестоимость продукции последующих периодов в определенной доле в зависимости от установленного срока погашения.

**Предстоящие расходы** - это расходы, еще не возникшие, но на которые резервируются средства в сметном порядке (оплата отпусков, сезонные расходы и т. д.). Этот вид классификации позволяет обеспечить экономически обоснованное равномерное во времени распределение затрат на производство и продукции.

Кроме вышеперечисленных классификационных признаков и экономической литературе выделяется ряд дополнительных признаков, например, таких как:

**1) по месту возникновения** (производство, цех, участок). Известно, что производство подразделяется на основное и вспомогательное. Затраты вспомогательного производства группируются по его функциональной роли в основном производстве;

**2) по этапам производственного процесса** - по переделам и отдельным процессам, что дает возможность выявить отклонения в отдельных звеньях технологического процесса от используемой технологии и норм затрат;

**3) по центрам ответственности** - по подразделениям и должностным ответственным лицам. Затраты группируются так, чтобы они могли отразить использование того или иного вида ресурса, цель и место возникновения. Главная цель учета по центрам ответственности состоит в подготовке информации для управленческого контроля.

# Себестоимость продукции: группировка затрат

Общепринятой в экономике является группировка затрат по видам расходов предприятия, и она включает две классификации:

*1) Группировка затрат по экономическим элементам: смета затрат на производство и реализацию продукции*

*2) Группировка затрат по статьям калькуляции (или по целевому назначению).*

**Смета затрат на производство и реализацию продукции** составляется в целях определения общей суммы затрат предприятия (по экономическим элементам) и взаимной увязки этого раздела с другими разделами бизнес-плана предприятия.

## Группировка затрат по экономическим элементам: смета затрат на производство и реализацию продукции

Классификация затрат по экономическим элементам показывает, что и сколько израсходовано на производство продукции. В соответствии с экономическим содержанием затраты группируются по следующим элементам, которые не подлежат дальнейшему делению:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- амортизация основных средств
- амортизация нематериальных активов;
- прочие затраты.

Классификация затрат по экономическим элементам служит основой для разработки сметы затрат на производство; она позволяет определить общую потребность предприятия в однородных ресурсах или их фактический общий расход.

- Совокупность этих затрат по элементам составляет общий объём затрат на производство продукции. Однако общая сумма затрат, отраженная в смете, включает не только расходы на производство товарной продукции, но и затраты, связанные с приростом остатков незавершенного производства (в том числе полуфабрикатов собственного производства) и оказанием услуг, не включаемых в товарную продукцию, а также расходы будущих периодов.

# Для определения производственной себестоимости товарной продукции необходимо:

- **а) Из общей суммы затрат на производство исключить затраты, относимые на непроизводственные счета, - стоимость работ по капитальному строительству и капитальному ремонту зданий и сооружений, которые выполнялись для своего предприятия, транспортные услуги, оказываемые сторонним организациям, непромышленным хозяйствам предприятия, стоимость научно-исследовательских работ, выполняемых для сторонних организаций и т.п.;**
- **б) учесть изменение остатков расходов будущих периодов: при их увеличении сумма прироста вычитается из сумм затрат на производство, а при уменьшении - прибавляется;**
- **в) учесть изменение остатков незавершенного производства (в тех отраслях, где оно планируется): прирост уменьшает себестоимость товарной продукции, уменьшение увеличивает.**

## Группировка затрат по экономическим элементам: смета затрат на производство и реализацию продукции

- Сумма, полученная после внесения изменений, предусмотренных пунктами «а», «б», «в», представляет производственную себестоимость товарной продукции.
- Для определения *полной себестоимости товарной продукции* необходимо к ее производственной себестоимости прибавить внепроизводственные расходы ( т.е. расходы на упаковку изделий на складе, транспортировку продукции, комиссионные сборы и другие расходы, связанные со сбытом продукции).
- Для определения *себестоимости реализуемой продукции* необходимо к полной себестоимости реализуемой продукции товарной продукции прибавить себестоимость остатков нереализованной продукции на начало планируемого периода и вычесть себестоимость остатков нереализованной продукции на конец планового периода.
- *Смета затрат на производство* используется при разработке финансового плана предприятия, для определения потребности в оборотных средствах, при составлении баланса доходов и расходов и определении ряда других показателей финансовой деятельности предприятия.

Затраты предприятия на производство реализацию конкретного вида продукции, а также на выполнение единицы работы или услуг обобщаются в *калькуляции*.

Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). Калькуляции используются для планирования себестоимости продукции и установления обоснованных цен на нее, на работы и услуги с учетом спроса на них на рынке.

Традиционным для отечественного учета является калькулирование полной себестоимости. При учете по полной себестоимости в нее включаются все издержки предприятия, связанные с производством и реализацией продукции, независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют сначала по центрам ответственности, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе распределения.

Прямые затраты, которые могут быть отнесены на конкретный вид продукции, это:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- отчисления от оплаты труда.

# Группировка затрат по статьям калькуляции

В соответствии с Приказом Министра финансов РК от 21 июня 2007 года № 215 «Об утверждении форм регистров бухгалтерского учета» затраты на производство и реализацию продукции группируются по следующим статьям:

- 1) материалы, которые включают: приобретаемые со стороны сырье и материалы с учетом транспортно-заготовительных расходов; покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия; топливо на технологические цели; энергия; работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями; перевозка грузов; прочие материалы;
- 2) оплата труда работников;
- 3) отчисления от оплаты труда социального налога по ставкам, установленным законодательством;
- 4) ремонт основных средств;
- 5) износ основных средств и амортизация нематериальных активов;
- 6) коммунальные услуги;
- 7) арендная плата;
- 8) прочие накладные расходы.

# **Расходы по реализации продукции и оказанию услуг**

**Расходы по реализации продукции и оказанию услуг** включают в себя: заработную плату, отчисления от нее, премии, командировочные расходы работников, связанных с реализацией продукции; расходы по страхованию; амортизационные отчисления основных средств, используемых по тому же назначению, расходы по их содержанию; расходы на транспортировку грузов до пункта отправления, погрузочно-разгрузочные работы; затраты на маркетинг; расходы на разработку и издание рекламных изделий; расходы по упаковке товаров; комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; расходы по содержанию помещений для хранения товаров в местах их реализации.

# Административные расходы

**Административные расходы** - это управленческие и хозяйственные расходы, не связанные с производственным процессом. Сюда относятся, например, оплата труда и отчисления административного персонала и персонала, занятого в обслуживающих хозяйствах; расходы на содержание и обслуживание технических средств управления, не относящихся к производству; амортизация основных средств общехозяйственного назначения, расходы по их аренде и содержанию; оплата услуг банка; командировочные расходы административного персонала управления; налоги, сборы и отчисления с имущества, недвижимости; расходы на охрану, противопожарную охрану, расходы по проведению оздоровительных мероприятий; сверхнормативные потери, порча и недостачи запасов на складах и другие непроизводительные расходы и потери; оплата консультационных, аудиторских и информационных услуг; штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций.

# Расходы на финансирование

**Расходы на финансирование** включают, к примеру, расходы на выплату процентов по полученным займам банков, поставщиков; расходы по выплате процентов по аренде имущества; расходы от изменения справедливой стоимости финансовых инструментов.

**Прочие расходы** - это прочие непроизводственные расходы, которые возникают независимо от процесса обычной деятельности: например, расходы по реализации, безвозмездной передаче или списанию основных средств, нематериальных активов, финансовых активов, расходы по демонтажу; расходы от обесценения активов; расходы по созданию резерва и списанию безнадежных требований; расходы по курсовой разнице; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; расходы исследовательские и опытно-конструкторские работы.

# Элементы себестоимости продукции



Себестоимость готовой продукции, произведенной предприятием и предназначенной для продажи, включает все затраты на приобретение запасов в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе; затраты на переработку; и прочие затраты, произведенные в целях доставки запасов до их настоящего местонахождения и доведения их до текущего состояния.

**Затраты на приобретение запасов** включают затраты:

- покупную цену на приобретение, за вычетом любых торговых скидок, возвратов налоговых платежей (например, НДС) и прочих аналогичных статей.
- импортные пошлины и прочие налоги, связанные с приобретением;
- затраты, связанные с транспортировкой (доставкой);
- затраты по разгрузке и обработке грузов;
- другие затраты, непосредственно связанные приобретением запасов.

Затраты на переработку включают затраты, непосредственно связанные с переработкой отпущенного в производство сырья, а именно:

- *производственные прямые затраты по переработке* — затраты, непосредственно связанные с единицами производимой продукции или оказываемыми услугами. *К прямым производственным затратам* по переработке относятся, как правило, затраты на труд основных производственных рабочих;

- *производственные накладные расходы* - расходы, которые не могут быть напрямую отнесены на стоимость производимого продукта, но имеют место при переработке сырья и материалов в готовую продукцию. Для отнесения на продукт данные затраты распределяются на себестоимость производимых продуктов, при этом производственные накладные расходы делятся на постоянные и переменные производственные накладные расходы.

**Пример.** Предприятие планировало выпустить три вида продукции в следующем объеме: изделие А - 1200; изделие В - 2400; изделие С - 1000. Предприятие рассчитало постоянные расходы, включающие амортизацию оборудования, коммунальные услуги, в сумме 1000 тыс. тенге со следующим распределением по видам изделий: А - 100 тенге на единицу изделия; В - 200 тенге на единицу изделия; С - 250 тенге на единицу изделия. Фактически предприятие произвело 3600 единиц продукции, в том числе продукцию А - 900 изделий; продукцию В - 1800 изделий; продукцию С - 800 изделий.

Постоянные расходы, таким образом, будут распределены следующим образом: изделие А -  $900 \times 100 = 90$  тыс. тенге; изделие В -  $1800 \times 200 = 360$  тыс. тенге; изделие С -  $800 \times 250 = 200$  тыс. тенге.

При этом сумма распределенных трат составит 650 тыс. тенге ( $90 \text{ тыс.} + 360 \text{ тыс.} + 200 \text{ тыс.}$ ), данная сумма меньше фактической суммы постоянных производственных накладных расходов на 350 тыс. тенге ( $1000 \text{ тыс.} - 650 \text{ тыс.}$ ), то есть имеет место недораспределение постоянных производственных накладных расходов. Данное недораспределение признается как расходы в период их возникновения.

## Задача .

- *Разделение расходов предприятия на себестоимость реализованной продукции и оказанию услуг; административные расходы; расходы на финансирование; прочие расходы.*
- Все расходы, произведенные акционерным обществом в 2013 году, приведены в таблице 5.9. Необходимо распределить их себестоимость реализованной продукции и расходы по реализации продукции и оказанию услуг; административные расходы; расходы на финансирование.

## Таблица 5.9 - Расходы акционерного общества на производство и реализацию продукции в 2013 году

№	Расходы предприятия	Сумма, тыс. тенге
1	Расходы по аренде основных средств общехозяйственного назначения	5802
2	Плата за аренду производственных фондов	8336
3	Расходы на транспортировку грузов до пункта отправления, погрузочно – разгрузочные работы	443572
4	Оплата аудиторских и консалтинговых услуг	62488
5	Материалы (для основного и вспомогательного производства)	20144220
6	Налоги, сборы и отчисления с имущества, недвижимости	116107
7	Прочие расходы по реализации продукции	111227
8	Расходы на выплату процентов по кредитам	2928
9	Оплата труда с отчислениями на социальное страхование работников, связанных с реализацией продукции	776879

10	<b>Амортизация основных средств общехозяйственного назначения</b>	<b>55966</b>
11	Оплата труда и отчисления на социальное страхование административного персонала	1855528
12	Расходы на ремонт и техническое обслуживание основных средств, связанных с реализацией продукции	108409
13	Оплата труда производственного персонала с отчислениями на социальное страхование	3891941
14	Расходы на рекламу и маркетинг	105990
15	Командировочные расходы административного персонала управления	27374
16	Износ и амортизация производственных фондов	611707
17	Расходы по упаковке товаров	103829
18	Оплата услуг банка	46042
19	Расходы на содержание и обслуживание технических средств управления, не относящихся к производству	19372
20	Расходы на ремонт и техническое обслуживание основных производственных фондов	277007

21	<b>Командировочные расходы работников, связанных с реализацией продукции</b>	<b>5475</b>
22	Прочие накладные производственные расходы	603597
23	Амортизация основных средств, связанных с реализацией продукции	66650
24	Расходы на охрану, противопожарную охрану зданий общехозяйственного назначения	35023
25	Аренда склада готовой продукции	36934
26	Расходы на обучения сотрудников	15900
27	Оплата услуг по охране склада готовой продукции	5784
28	Оплата услуг связи	26911

В качестве примеров затрат, которые исключаются из себестоимости и признаваемых в качестве расходов в периоде их возникновения, в Национальном стандарте финансовом отчетности № 2 приводятся следующие:

- *1) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;*
- *2) затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;*
- *3) административные накладные расходы, которые не связаны с доставкой запасов до их настоящего местонахождения и доведением их до настоящего состояния;*
- *4) затраты по сбыту.*

# Методы калькулирования

Калькулирование себестоимости продукции осуществляют различными методами.

Метод калькуляции - это система приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции и т.д.

Рассмотрим традиционные методы учета затрат и калькулирования продукции:

попроцессный, попередельный и позаказный.

# Методы калькулирования



# Попроцессный метод

Попроцессный метод калькуляции применяется на предприятиях:

- выпускающих серийно или массово однообразную продукцию;
- имеющих непрерывный производственный цикл;
- использующих технологию, которая предусматривает выполнение каждым производственным подразделением отдельной части производственного этапа, называемого процессом;
- производящие различные изделия, при условии, что весь процесс производства можно разбить на постоянно повторяющиеся операции.

При этом незавершенное производство на таких предприятиях отсутствует либо оно незначительно.

Таковыми признаками обладают предприятия добывающей, нефтедобывающей, угледобывающей промышленности, строительных материалов, электростанции, теплостанции. а также энергетические хозяйства вспомогательных производств.

Схема попроцессной калькуляции может быть представлена следующим образом:

$$Z_{общ} = z_1 + z_2 + \dots + z_l$$

- $z_1, z_2, z_l$  - затраты на производство в 1-ом, 2-ом и  $l$ -ом процессе соответственно.

Себестоимость единицы изделия при использовании попроцессного метода рассчитывается по формуле:

$$Cl = \frac{Зобщц}{N}$$

Где:

- $Cl$  - себестоимость единицы изделия;
- $N$  - количество изделий.

# Пример расчета себестоимости в системе попроцессной калькуляции затрат на производство.

- *Пример.* Предприятие использует технологию, которая предусматривает выполнение каждым производственным подразделением отдельной части производственного процесса и последовательное передвижение продукта от одной операции к другой по мере обработки. Требуется составить калькуляцию затрат на производство попроцессным методом калькулирования и рассчитать себестоимость единицы продукции, если предполагается выпустить 24 тыс. единиц и имеется информация о затратах, осуществляемых на каждом процессе (таблица 1).

Исходные данные для калькулирования по процессным  
методом

- **Процесс-1**

<b>№</b>	<b>Виды затрат на производство продукции</b>	<b>Сумма затрат (тыс.тг)</b>
<b>1</b>	<b>Материалы</b>	<b>320 000</b>
<b>2</b>	<b>Заработная плата</b>	<b>142 000</b>
<b>3</b>	<b>Отчисления на социальное страхование</b>	<b>28 900</b>
<b>4</b>	<b>Накладные расходы</b>	<b>31 100</b>

## Процесс-2

<b>1</b>	<b>Материалы</b>	<b>117 200</b>
<b>2</b>	<b>Заработная плата</b>	<b>243 000</b>
<b>3</b>	<b>Отчисления на социальное страхование</b>	<b>45 300</b>
<b>4</b>	<b>Накладные расходы</b>	<b>139 600</b>

## Процесс -3

<b>1</b>	<b>Материалы</b>	<b>380 400</b>
<b>2</b>	<b>Заработная плата</b>	<b>140 850</b>
<b>3</b>	<b>Отчисления на социальное страхование</b>	<b>31 600</b>
<b>4</b>	<b>Накладные расходы</b>	<b>25 400</b>

# Попередельный метод

- *Попередельный метод* калькулирования себестоимости предполагает учет затрат на производство как по видам продукции и статьям калькуляции, так и по переделам. **Переделом** называют совокупность технологических операций по выработке промежуточного продукта (полуфабриката) или готовой продукции (на последнем переделе). Выделение итогового промежуточного продукта осуществляется при условии, что он имеет собственное направление использования, а значит, может быть реализован на сторону. Например, в черной металлургии передел - это выплавка чугуна в доменном цехе, выплавка стали в сталеплавильном цехе, выпуск проката в прокатном цехе; на трикотажной фабрике - выработка пряжи, крашение и перемотка пряжи, изготовление изделий.

- **Попередельный метод учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции применяют:**
- на предприятиях с массовым производством продукции, в котором из исходного сырья путем последовательной обработки в ходе технологического процесса вырабатывают готовый продукт;
- на предприятиях, комплексно использующих исходное сырье (в металлургической, химической, нефтеперерабатывающей, молокоперерабатывающей и других отраслях). Например. В кожевенном производстве имеются три передела : зольный, дубильный и отделочный; на предприятиях текстильной промышленности - прядильный, ткацкий и отделочный; в черной металлургии - доменный, сталеплавильный, прокатный;
- на предприятиях отраслей промышленности с серийным и поточным производством. Здесь одинаковые изделия проходят определенной последовательности через все этапы производства.

## Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции разделяют на бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты.

- *Полуфабрикатный вариант* применяется, в случаях, когда имеет место реализация продуктов, не прошедших все технологические переделы, то есть после каждого передела получают полуфабрикат, представляющий собой незаконченное изделие, но которое имеет самостоятельную ценность и может быть сдано на склад, передано в другой цех для дальнейшей переработки или на реализацию.
- При полуфабрикатом варианте происходят обособление себестоимости полуфабрикатов собственного производства по цехам или переделам. Себестоимость продукции каждого последующего передела складывается из произведенных им затрат и себестоимости полуфабрикатов предыдущих переделов, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела.

- Схема попередельной калькуляции имеет следующий вид:
- **I передел:  $Z_c + Z_1 = C_1$**  , где
- $Z_c$  — затраты на сырье;
- $Z_1$ - затраты I-го передела по обработке;
- $C_1$ - себестоимость продукции (полуфабриката) I-го передела.
- **II передел:  $C_1 + Z_2 = C_2$** , где
- $Z_2$ -затраты II-го передела по обработке
- $C_2$  - себестоимость продукции (полуфабриката) II-го передела
- **III передел:  $C_2 + Z_3 = C_3$**  , где
- $Z_3$ - затраты III-го передела по обработке;
- $C_3$  - себестоимость продукции III-го передела (с

При данном варианте учитываются остатки незавершенного производства в местах его накопления. Рассмотрим пример расчета стоимости поступившей на склад готовой продукции предприятия полуфабрикатным вариантом попередельного метода.

- *Пример.* В цехе № 1 АО «Жулдыз» изготовлен и передан на дальнейшую переработку в цех № 2 полуфабрикат на сумму, учитывающую то, что незавершенное производство (НЗП) в цехе на начало месяца составило 2100 тыс. тенге, незавершенное производство на конец месяца - 1400 тыс. тенге; собственные затраты цеха оказались равны 4300 тыс. тенге. В цехе № 2 выполнены операции по доработке полуфабриката: при этом незавершенное производство в данном цехе на начало месяца составило 2560 тыс. тенге, на конец месяца — 2800 тыс. тенге; собственные затраты цеха оказались равны 6950 тыс. тенге. Далее полуфабрикат поступил в переработку в цех № 3, в котором незавершенное производство на начало месяца составило 1840 тыс. тенге, на конец месяца — 2020 тыс. тенге; собственные затраты цеха оказались равны 9680 тыс. тенге.

- **Бесполуфабрикатный вариант** попередельного калькулирования применяется только по отношению к готовой продукции, выпущенной из производства, т.е. прошедшей все технологические переделы. Изготовленный в одном переделе полуфабрикат полностью направляется для дальнейшей обработки в последующий передел (цех). Затраты учитывают в разрезе отдельных цехов и в целом по предприятию, при этом в затраты цехов включают лишь их собственные расходы. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют себестоимость готового продукта.
- Например, собственные затраты заготовительного цеха машиностроительного завода составили 454900 тыс. тенге; механического цеха - 311200 тыс. тенге; сборочного цеха - 213000 тыс. тенге. Тогда себестоимость готовой продукции предприятия будет равна сумме затрат по трем цехам:
- $454900 \text{ тыс.} + 311200 \text{ тыс.} + 213000 \text{ тыс.} = 979100 \text{ тыс. тенге.}$

Для расчета фактической себестоимости готовой продукции затраты всех переделов суммируют по калькуляционным статьям и затем делят на количество фактически выпущенной продукции:

$$C_i = \frac{\sum Z_i}{N}$$

- $C_i$  - себестоимость готовой продукции предприятия;
- $Z_i$  - затраты  $i$ -го предела на производство продукции;
- $N$  - количество выпущенной продукции.

# Позаказный метод

- **Позаказный метод** получил свое название в связи с тем, что объектом учета и калькулирования является производственный заказ. Заказом считают изделие, мелкие серии одинаковых изделий, монтажные, экспериментальные или ремонтные работы. В случае изготовления крупного изделия с длительным процессом производства заказы выдаются не на изделие в целом, а на его агрегаты и части, представляющие собой законченные конструкции.
- Позаказный метод применяется:
- на предприятиях единичного типа производства, для которых широчайшая номенклатура и ассортимент выпускаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;
- в мелкосерийном производстве, особенно при условии, что продукция, производимая по каждому заказу, если не уникальна, то хотя бы существенно отличается от продукции других заказов;
- во вспомогательных производствах, преимущественно на ремонтных работах;

- Данный метод может использоваться только при условии, что основные материалы, основная заработная плата производственных рабочих и прочие прямые затраты более или менее легко идентифицировать с конкретной продукцией, работами или услугами.
- При позаказном методе учета затрат до самого окончания всех работ по заказу все затраты считаются незавершенным производством. Отчетная калькуляция составляется после выполнения заказа, она не совпадает по времени с периодической отчетностью.
- Сущность позаказного метода калькулирования себестоимости продукции состоит в том, что все прямые основные затраты (стоимость сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих с отчислениями) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам.

Схема позаказной калькуляции может быть представлена следующим видом:

$$\bullet \quad C_z = Z_k + Z_o + NP$$

- $C_z$  - себестоимость заказа;
- $Z_k$  — затраты на комплектующие;
- $Z_o$  — затраты на обработку;
- $NP$  - накладные расходы.
- Если заказ состоит из одного изделия, то его себестоимость и является суммой всех затрат по заказу. Если в заказ входят несколько изделий, то себестоимость одного изделия определяется путем деления всей суммы затрат на количество единиц заказа.

Для иллюстрации позаказного метода рассмотрим *пример*.

В качестве заказа выступает изделие, состоящее из четырех видов комплектующих, — деталей 1,2, 3, 4. Чтобы заказ мог быть выполнен, кроме комплектующих деталей необходимо осуществить две технологические операции - сборка и испытание.

**Себестоимость заказа будет складываться из:**

- себестоимости входящих в заказ деталей;
- затрат на осуществление двух технологических операций;
- косвенных накладных расходов, начисленных на данный заказ.

Согласно применяемой на предприятии учетной политики косвенные общехозяйственные затраты (расходы отчетного периода) не относятся на себестоимость продукции.

- В схематичном виде себестоимость заказа будет выглядеть следующим образом (таблица 2).

# Задача

*Расчет себестоимости продукции позаказным методом калькулирования.*

**В качестве заказа выступает изделие в количестве 10 штук, состоящее из четырех видов комплектующих, - деталей 1,2,3,4.**

**Себестоимость деталей составляет:**

**-деталь 1-2635 тенге;**

**-деталь 2-4112 тенге;**

**-деталь 3-1215 тенге;**

**-деталь 4-2492 тенге;**

**Чтобы заказ мог быть выполнен, кроме комплектующих деталей необходимо осуществить две технологические операции, затраты труда основных производственных рабочих на выполнение которых составляют:**

**- операция 1 «Сборка» -3416 тенге на изделие;**

**- операция 2 «Испытание» -2190 тенге на изделие;**

**Накладные расходы сложились в сумме 25227 тенге. Базой их распределения выступает оплата труда основных производственных рабочих.**

**Требуется составить калькуляцию заказа и рассчитать себестоимость изделия.**

## **В общем виде алгоритм косвенного распределения накладных затрат можно представить так:**

- выбирается объект, на который распределяются затраты (продукт, группа продуктов, место возникновения);
- определяется база распределения затрат, т.е. показатель с использованием которого производится распределение затрат. В качестве базы распределения могут быть выбраны следующие: объем выпуска продукции; заработная плата основных производственных рабочих; количество машино-часов, затраченных на выпуск продукции; количество рабочих часов, затраченных на выпуск продукции; материальные затраты;

(*Ср*) коэффициент (ставка) распределения затрат рассчитывается по формуле:

$$C_p = \frac{KЗ}{БР}$$

- *Ср* - ставка распределения;
- *КЗ* - косвенные затраты, подлежащие распределению;
- *БР* — база распределения.
- определяется величина приходящихся на каждый объект косвенных затрат путем умножения ставки распределения затрат на соответствующую данному объекту базу распределения.

- Рассмотрим данную схему на примере.
- **Пример.** Предприятие, применяющее метод позаказной калькуляции, в течение определенного периода времени имеет 1000 тыс. тенге постоянных общепроизводственных издержек. Заработная плата при выпуске единицы продукта А составляет 1000 тенге, а продукта В - 500 тенге; затраты на основные сырье и материалы по продукту А - 1800 тенге, по продукту В - 1200 тенге. Обычно в течение данного периода времени выпускается 3 тыс. единиц продукта А и 4 тыс. единиц продукта В. Какова ставка общепроизводственных затрат по отношению к прямым затратам (заработной плате) и себестоимость продуктов А и В?
- Общепроизводственные (накладные) затраты, произведенные за определенный период, необходимо распределить на произведенные продукты. Получается, что косвенными затратами являются накладные расходы, объектами, на которые их необходимо распределить, — произведенные продукты А и В. В качестве базы распределения выступают затраты на оплату труда.

## **Понятие и сущность доходов**

**Экономическая целесообразность функционирования любого предприятия в условиях рыночной экономики определяется получением дохода от своей хозяйственной деятельности, поскольку он является основным источником производственного и социального развития предприятия. Рост дохода создает финансовую базу для самофинансирования, являющегося обязательным условием успешной хозяйственной деятельности предприятия.**

## **Понятие и сущность доходов**

**Понятие дохода для предприятий определено в Законе РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года: «доходы – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличному от увеличения, связанного с взносами лиц, участвующих в капитале», т.е. доход – увеличение активов либо уменьшение обязательств в отчетном периоде.**

# Расходы

**Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, отличному от уменьшения, связанного с распределением, участвующим, в капитале.**

**Остаточная величина, которая остается после вычета расходов из дохода, называется прибылью.**

[Empty box]

[Empty box]

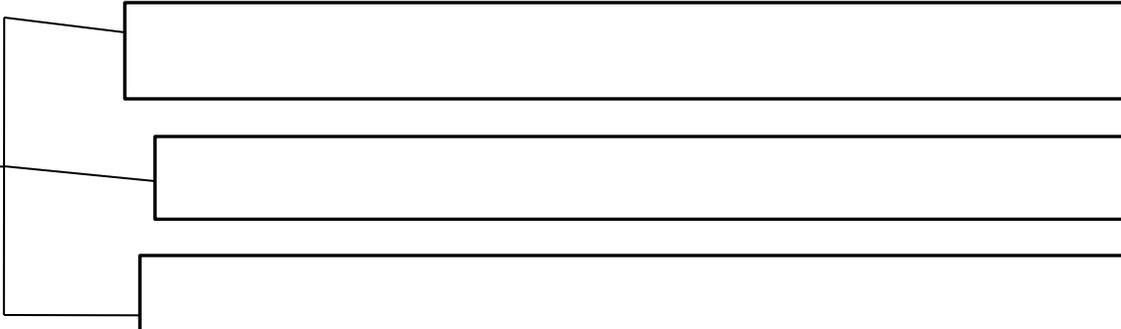
[Empty box]

+

[Empty box]

+

[Empty box]



[Empty box]

+

[Empty box]

[Empty box]

-

[Empty box]

[Empty box]

# Реализация продукции

Предприятие от реализации продукции и оказания услуг получает доход. В него включается только валовые поступления экономических выгод, полученные и подлежащие к получению от имени самого предприятия. Из этого дохода исключаются акцизы, налоги на добавленную стоимость, любые торговые и оптовые скидки, предоставляемые предприятием. В таком виде доход от реализации продукции и оказания услуг отражается в отчете о прибылях и убытках.

# Валовая прибыль

После вычета из дохода от реализации продукции и оказания услуг затрат на производство реализованной продукции и услуг, принимающих форму себестоимости, образуется валовая прибыль.

К валовой прибыли плюсуется доход от финансирования и прочие доходы.



# Виды доходов

Доход от финансирования объединяет следующие виды доходов:

- доходы по финансовым активам, например, депозитам, предоставленным займам;
- доходы на получение дивидентам по ценным бумагам;
- доходы по переданным в финансовую аренду активам;
- доходы от операций с инвестициями в недвижимость и др.

В прочие доходы включаются, например:

- доходы от реализации активов, к примеру, основным средств, нематериальных активов, финансовых активов;
- доходы, связанные с безвозмездным получением активов;
- доходы, связанные с получением государственных субсидий;
- доходы от курсовой разницы;
- доходы от начисленных штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров.

## Выявление финансового результата

Для выявления финансового результата, которым является прибыль, необходимо сопоставить доход от реализации со всеми затратами на производство и реализацию, которые принимают форму себестоимости и расходов отчетного периода. Если доход больше себестоимости и расходов периода, то можно констатировать получение прибыли. Если доход равен сумме себестоимости и расходам периода, то предприятию удалость возместить затраты на производство и реализацию продукции. При затратах превышающих доход, предприятие несет убытки.

# Расходы отчетного периода

Из полученной суммы вычитаются расходы отчетного периода: это расходы на реализацию продукции и оказание услуг; административные расходы; расходы на финансирование и прочие расходы. В результате формируется прибыль (или убыток) от продолжаемой деятельности. Эта величина зачастую совпадает с прибылью (или убытком) предприятия до налогообложения.



# Прибыль

**Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, является источником финансирования его потребностей, и основные направления его использования можно определить как накопление и потребление. Пропорции распределения прибыли на накопление, и потребление определяются перспективами развития предприятия. Часть прибыли, направляемой на накопление, составляют денежные ресурсы предприятия, используемые на его производственное и научно-техническое развитие (расширение производства, его техническое перевооружение, внедрение новых технологий), формирование финансовых активов (приобретение ценных бумаг, вклады в уставной капитал других предприятий и т.п.).**

## Прибыль до налогообложения

В случае если предприятие в отчетном периоде прекратило осуществлять какой-то вид деятельности, то к прибыли (или убытку) от продолжаемой деятельности прибавляются доходы от реализованных активов или расчетов по обязательствам, связанным с прекращаемой деятельностью, либо наоборот, вычитаются убытки, и таким образом прибыль (убытки) до налогообложения. После вычета расходов по корпоративному подоходному налогу у предприятия остается чистая прибыль (или убыток соответственно).

## Другая часть прибыли

Другая часть прибыли, используемая на потребление, может направляться на социальное развитие предприятия, а именно на коллективные нужды (расходы на содержание объектов культуры, здравоохранения, детских садов) и индивидуальные (вознаграждение по итогам работы за год, материальная помощь, оплата путевок, оплата питания и проезд работникам и т.п.).

Прибыль является основным показателем безубыточности работы производственного предприятия, эффективности использования вложенного капитала.

***Спасибо за  
внимание!***