

Глава 1

СЕБЕСТОИМОСТЬ КАК ОБЪЕКТ И ЭЛЕМЕНТ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА В СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Н.Н. Шляго

Санкт-Петербургский филиал Государственного университета – Высшей школы экономики, Санкт-Петербург

Долгое время себестоимость считалась едва ли не ведущим инструментом управления и повышения эффективности деятельности предприятия. Причем, такая точка зрения была распространена как на западе вплоть до последней трети XX-го века, так и у нас в стране. В советское время снижение себестоимости рассматривалось в качестве основного инструмента управления на предприятиях. Столь значительную роль себестоимость играла не только потому, что это, действительно, очень важная характеристика деятельности предприятия, но и в связи с тем, что в условиях централизованного планирования и регулирования само предприятие реально повлиять на улучшение своих показателей могло только путем снижения себестоимости.

В условиях рыночных отношений, когда предприятие самостоятельно определяет цели, разрабатывает стратегию, осуществляет собственную ценовую политику, не менее важными становятся и другие инструменты управления, например, доля рынка, цена, ценность и т.д.

Это не означает, что себестоимость утратила свои позиции, потеряла свою значимость. Себестоимость участвует в формировании доминирующего целевого показателя функционирования коммерческой организации – прибыли. Величина денежного потока предприятия во многом определяется размером прибыли, а, следовательно, зависит от себестоимости. При этом, как ни странно, современные компании порой могут пойти и на повышение себестоимости в целях повышения доходов в еще большей степени. Это характерно для коммерческих организаций, ориентированных на инновационный путь развития. В экономическом анализе себестоимость может иметь как самостоятельное (объект анализа), так и вспомогательное (элемент модели обоснования управленческих решений) значение.

Таким образом, себестоимость, действительно, является одним из важнейших инструментов воздействия на результаты функционирования компании, но по отношению к ней в отечественной практике и теории сложилась странная, во многом противоречивая ситуация, что выражается в следующем:

1. В “широких массах” себестоимость воспринимается как нечто само собой разумеющееся. Практически каждый считает, что знает, что это такое, по крайней мере, на интуитивном уровне.

2. Себестоимость со времен централизованного управления экономикой страны считается у нас едва ли не самым главным инструментом воздействия на эффективность деятельности компании.

3. В практике современных отечественных предприятий отношение к себестоимости, как инструменту управления, довольно сдержанное.

4. Среди определенной части практикующих менеджеров распространено мнение, что самому менеджеру совершенно не нужно знать, как рассчитывается себестоимость, поскольку для этого существует бухгалтер.

5. Само понятие себестоимости не определено.

Данное положение дел вызывает потребность разобраться с тем, что же представляет собой себестоимость, что следует знать менеджеру о себестоимости, какие опасности подстерегают тех, кто считает «дедовские» способы использования себестоимости в управлении самыми надежными.

Некоторым может показаться, что данная проблема не столь актуальна, так как в настоящее время существует уже огромное количество учебных пособий, предлагающих познакомиться с современными приемами внутрифирменного управления. Но, у менеджера или экономиста, как правило, находящегося в оковах повседневной текучки, обычно нет возможности изучать передовые теории. Исследование практик реального современного внутрифирменного управления говорит о распространенности ситуации, которую автор называет «эффектом фольклора»¹, – изустной передаче навыков использования показателя себестоимости для проведения экономического анализа на предприятии специалистами старшего поколения специалистам нового набора. При всем уважении к опыту и знаниям «наставников», следует понимать, что эти знания и навыки были приобретены в период централизованного управления экономикой страны и в современных условиях могут привести к ошибочным выводам. Поэтому важно рассматривать себестоимость как инструмент современного экономического анализа, раскрывая ошибочность ранее использовавшихся установок и заполняя существующие пробелы.

1.1. Определение себестоимости

¹ Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Издательство Политехнического университета, 2007. - с.160

В советское время понятие «себестоимость» определялось довольно сложно, например, следующим образом: “стоимостное выражение потребленных в процессе производства средств производства и части необходимого продукта, распределяемого в виде заработной платы, образует экономическую категорию - себестоимость”². Или еще сложнее: “Себестоимость – это категория, отражающая общественные отношения по поводу производства продукции, связанные с производственным потреблением”³. В этих определениях нашли отражение особенности взаимоотношений экономически обособленного предприятия и общества в целом в условиях социализма. В менее абстрактной форме себестоимость определялась как “выраженные в денежной форме затраты социалистических предприятий на изготовление продукции”⁴ но при этом не приводилось определения понятия “затраты”.

Сейчас среди “неэкономистов” распространено представление о себестоимости как о той самой “объективной категории”, которая существует сама по себе, ни от кого и ни от чего не зависит, кроме как от свойств самого продукта. Существует и такая позиция: что тут мудрить, взять все расходы (затраты, издержки – кому какое слово больше нравится) и сложить, вот и получится себестоимость. Однако, и определение самого понятия “себестоимость”, и ее расчет являются далеко не такими простыми вопросами, каким могут казаться на первый взгляд.

В учебниках по учету обычно рассматривается понятие “себестоимость продукции”, которая определяется как сумма затрат на ее производство и реализацию и сводится к перечислению этих затрат, исходя из положений соответствующих нормативных документов. Первоначально таким документом было “Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли”⁵, а позднее ПБУ № 10/99 «Расходы организации»⁶.

Интересно, что такой “счетно-учетный”, не выявляющий сущности понятия подход к определению себестоимости был подвергнут критике

² Экономика социалистической промышленности/ Под ред. Г.А. Егизаряна, А.Г. Омаровского. – 3-е изд. – Изд-во Моск. ун-та, 1983. – 368 с.

³ Соколовская Г.А. Себестоимость продукции в планировании и управлении промышленностью. – М.: Экономика, - 1987.–136с.

⁴ Политическая экономия: Учебник для вузов / Медведев. В.А., Абалкин.Л.И., Ожерельев. О.И. и др. – М.: Политиздат, 1990. – 735 с.

⁵ Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (Постановление Правительства РФ от 5 августа 1992 г. №552 с последующими дополнениями и изменениями). Состав затрат, включаемых в себестоимость. М.: Издательское объединение “Юрайт”, 1997.

⁶ ПБУ 10/99 «Расходы организации». Приложение к приказу МФ РФ от 6.05.1999 г. № 33н.

еще в советское время⁷. Сейчас некоторые исследователи также высказывают по этому поводу критические замечания. Так, например, известный бухгалтер, аудитор и исследователь учета С.А.Николаева пишет: "... многообразие хозяйственной деятельности в современных условиях приводит к тому, что многие затраты... просто отсутствуют в данном перечне (Положение о составе затрат – НШ). Такая ситуация создает предпосылки для профессиональной неуверенности..."⁸. К числу противоречий и недостатков ПБУ 10/99 "Расходы организации" С.А.Николаева, в частности, относит отсутствие различий между понятиями "затраты" и "расходы" и отсутствие определения себестоимости⁹.

Так что же такое себестоимость по сути, именно как объективная категория?

Для выяснения этого вопроса полезным оказывается рассмотрение предприятия в качестве системы. Одним из наиболее распространенных приемов, используемых в рамках системного подхода, является модель «черный ящик» (рис. 1).



Рис. 1. Модель «черный ящик»

На «входе» модели представлены различные ресурсы (материальные, нематериальные, трудовые, денежные), на «выходе» – результат деятельности предприятия. Результат представляет собой итог какой-либо деятельности. Любое предприятие для достижения своих целей должно осуществлять преобразование ресурсов в результат, способный удовлетворить определенные потребности. Но, механизм превращения ресурсов в результат данная модель не рассматривает, поэтому и получила такое название – «черный ящик». О поведении данной системы судят по параметрам «входа» и «выхода».

Понятие «результат», когда речь идет о коммерческой организации многообразно. Это вызвано, прежде всего, тем, что каждое предприятие имеет три базовых вида деятельности, три сферы деятельности: инвестиционную, хозяйственную и финансовую. И каждый из этих видов

⁷ Экономика социалистической промышленности/ Под ред. Г.А. Егизаряна, А.Г. Омаровского. – 3-е изд. – Изд-во Моск. ун-та, 1983. – 368 с.

⁸ Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. – М.: "Аналитика-Пресс", 2000. – 208 с.

⁹ Там же.

деятельности должен во что-то претворяться. Так результатом финансовой деятельности является обеспечение платежеспособности предприятия. Инвестиционная деятельность приводит к формированию определенной мощности предприятия, его потенциала. Итогом хозяйственной деятельности является продукция или услуги (работы), то есть продуктовый (производственный) результат. Кроме того, доминирующим мотивом деятельности коммерческой организации является превышение доходов над затратами, то есть предпринимательский результат (прибыль).

Модель «черный ящик» обычно оперирует с понятием продуктового результата. При этом для характеристики параметров, как «входа», так и «выхода» чаще всего используется стоимостной измеритель. При этом для описания «входа» применяются такие термины как «платежи», «расходы», «затраты», «издержки» и сюда же часто относят «себестоимость», отождествляя ее либо с «затратами», либо с «издержками». «Выход» обычно характеризуется терминами «поступление», «приход», «выручка», «оборот», «доход», «выпуск». Четкого соотношения между различными понятиями, характеризующими «вход» или «выход» в отечественной практике, к сожалению не установлено. Более того, существует тенденция отражать все многообразие процессов, происходящих с ресурсами на предприятии, с помощью какого-либо одного понятия. Так, например, в практике отечественного бухгалтерского учета упор сделан на понятие «расходы», а в англоязычных странах на понятие «затраты».

В отличие от данного подхода континентальная (немецкоязычная) школа предлагает очень интересную схему взаимосвязей как между параметрами «входа», так и между параметрами «выхода»¹⁰. Так согласно исследованиям представителей континентальной экономической школы¹¹ “выплаты” это непосредственный отток денежных (платежных) средств без учета кредитных операций. “Расходы” – средства, равные сумме выплат и прироста кредиторской задолженности, или уменьшения дебиторской задолженности. “Затраты” – стоимостное выражение ресурсов, использованных на осуществление всех видов деятельности предприятия за период. Данный показатель используется в бухгалтерских целях, в расчетах прибылей и убытков. А “издержки” – также стоимостная оценка ресурсов, использованных с целью осуществления нормальной

¹⁰ Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, - 1996. - 512 с

Kostenrechnung: Einführung und Grundbegriffe zur Kosten- und Leistungsrechnung. Grundstruktur von Kostenrechnungssystemen / Autoren: Prof. Dr. Gunter Fandel. Dipl.-Kffr. Birgit Heuft, Dr. Andrea paff, Dr. Thomas Pitz. Hagen: FernUniversität-Gesamthochschule in Hagen. – 2001.

¹¹ Kostenrechnung: Einführung und Grundbegriffe zur Kosten- und Leistungsrechnung. Grundstruktur von Kostenrechnungssystemen / Autoren: Prof. Dr. Gunter Fandel. Dipl.-Kffr. Birgit Heuft, Dr. Andrea paff, Dr. Thomas Pitz. Hagen: FernUniversität-Gesamthochschule in Hagen. – 2001.

производственной и сбытовой деятельности, а также поддержания необходимой для этого мощности. Этот показатель используется в расчетах себестоимости, объемов производства, в ценообразовании.

Данная концепция рассматривалась рядом отечественных исследователей¹², но, к сожалению, так и не получила достаточно значительного распространения. Характеристика взаимосвязей между различными параметрами «входа», предложенная континентальной экономической школой, подробно рассмотрена автором в монографии «Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего»¹³. На основании анализа содержания вышеуказанных понятий можно сделать вывод, что «платежи (выплаты)» и «расходы» характеризуют процессы обеспечения предприятия ресурсами, а «затраты» и «издержки» - процессы их использования.

А какое же место в данной системе будет занимать себестоимость? Немецкие коллеги не рассматривают данный вопрос. Но ответ напрашивается сам собой. Поскольку понятие себестоимости связывается с продукцией (услугой, работой) предприятия, оно является характеристикой продуктового результата (см. рис.2).



Рис.2. Схема использования терминов «выплаты», «расходы», «затраты», «издержки», «себестоимость» на базе модели «черный ящик».

Таким образом, «себестоимость» можно определить как внутрифирменную стоимостную оценку ресурсов, использованных предприятием для получения продуктового результата его функционирования. При этом «себестоимость» может быть оценена как в «затратах» (при расчетах прибыли и убытков), так и в «издержках» (для

¹² Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб для вузов. - М.: Экономистъ, 2004. – 618 с.
Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.

¹³ Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Издательство Политехнического университета, 2007. - с.160

обоснования управленческих решений). Отличия между «затратами» и «издержками» заключаются в том, что, во-первых, «затраты» определяются на основе цен приобретения, а «издержки» - на основе восстановительных цен, и, во-вторых, определение «издержек» предусматривает учет альтернативных затрат, калькуляционного процента (минимальный доход собственника на вложенный капитал) и локальных рисков¹⁴. Применение «издержек» во внутрифирменной отчетности и при обосновании управленческих решений позволяет дать более реалистичную оценку предпринимательскому результату (прибыли), предусмотрев возможность сохранения мощности предприятия.

Модифицированная модель «черный ящик» позволяет также понять, как с рассмотренными понятиями связан предпринимательский результат деятельности компании (см. рис.3).

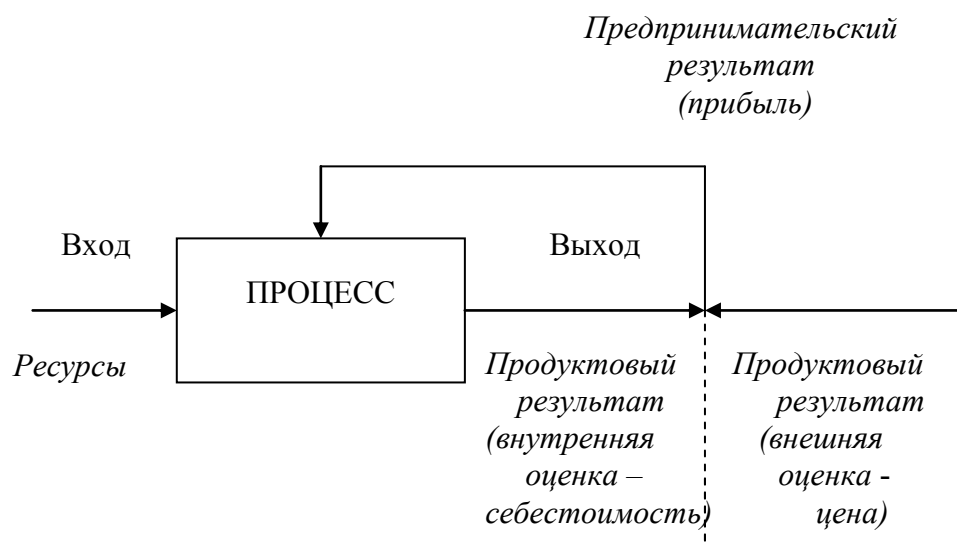


Рис. 3. Кибернетическая природа функционирования предприятия в экономическом контексте

1.2. Многообразие форм себестоимости

В настоящее время хорошо известен тезис, сформулированный известными исследователями «anagement accounting» (управленческого учета) Ч.Т. Хорнгреном и Дж. Фостером¹⁵, гласящий, что для разных целей используются разные затраты. Поскольку себестоимость является показателем, производным от затрат, эту идею можно распространить и на

¹⁴ Шляго Н.Н. Оценка ресурсов и результатов. Учебное пособие. СПб.: Изд-во «Ютас», 2008. -.104 с.

¹⁵ Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский управленческий учет: управленческий аспект: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

неё. Поэтому менеджеру и экономисту необходимо знать, в каких ситуациях, какой вид себестоимости лучше использовать.

Отметим еще раз, что в менеджменте центральным является понятие издержек (экономических затрат). В связи с этим менеджер не должен полагаться автоматически на данные обычной финансовой бухгалтерии, так как это будут данные лишь о бухгалтерских затратах. Для перехода от бухгалтерских затрат к издержкам следует осуществить ряд соответствующих корректировок и ввести в расчеты данные, которые в обычной бухгалтерии отсутствуют (дополнительные издержки).

Но, и обычная, иначе говоря, финансовая бухгалтерия позволяет получить полезную для управления информацию. Но, при использовании этой информации необходимо хорошо понимать, каковы ее особенности и в каких случаях эту информацию использовать можно, а в каких это может привести к ошибкам.

Прежде всего, необходимо различать себестоимость произведенной и себестоимость реализованной продукции. Очевидно, что основным (окончательным) продуктовым результатом операционной деятельности предприятия в рыночных условиях может считаться только реализованная продукция (работы, услуги). Именно показатель «себестоимость реализованной (проданной) продукции» является основным показателем себестоимости в бухгалтерском учете. Он участвует в формировании «Отчета о прибылях и убытках», важнейшего документа финансовой отчетности предприятия. Этот показатель также используется и в управлении: разработка планов и бюджетов (одно из направлений управленческого учета), предполагает построение прогнозных «Отчетов о прибылях и убытках».

В целях регулирования деятельности и при составлении Баланса (еще одного документа финансовой отчетности, который может быть как фактическим, так и прогнозным) необходимы данные о себестоимости произведенной продукции как некоторого промежуточного, но необходимого результата. Таким образом, наряду с показателем «себестоимость реализованной (проданной) продукции» используются и такие формы себестоимости как «себестоимость продукции, произведенной в течение периода», «себестоимость незавершенного производства», «себестоимость готовой продукции».

В западной практике для правильного расчета себестоимости составляют «Отчет о себестоимости проданных товаров»¹⁶, который используется для внутрифирменных управленческих целей. Связи, существующие между показателями, участвующими в данной схеме, можно описать в виде следующей формулы:

¹⁶Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. – М.: «Аналитика-Пресс», 1998. – 288 с.

$$S_{pt} = ((((((3CM_{nt} + CM_t) - 3CM_{kt}) + 3p\Pi_{nt} + PH_{npt}) + \\ + 3НП_{nt}) - 3НП_{kt}) + 3ГП_{nt}) - 3ГП_{kt},$$

где

S_{pt} - себестоимости проданной (реализованной) продукции данного периода t ,

$3CM_{nt}$, $3CM_{kt}$ - стоимость запасов сырья и материалов на начало и конец рассматриваемого периода t соответственно,

CM_t - стоимость закупленных в периоде t сырья и материалов,

$3p\Pi_{nt}$ - прямая заработная плата периода t ,

PH_{npt} - производственные накладные расходы периода t ,

$3НП_{nt}$, $3НП_{kt}$ - стоимость запасов незавершенного производства, соответственно, на начало и конец периода t ,

$3ГП_{nt}$, $3ГП_{kt}$ - стоимость запасов готовой продукции, соответственно, на начало и конец периода t .

Можно написать также формулы для расчета ряда важных показателей:

- стоимость запасов сырья и материалов, которые могут быть использованы в данном периоде ($3CM_t$),

$$3CM_t = 3CM_{nt} + CM_t,$$

- стоимость прямых затрат на сырье и материалы, использованных в периоде t (CM_{nt}),

$$CM_{nt} = 3CM_t - 3CM_{kt},$$

- производственные затраты периода t ($3n_{pt}$),

$$3n_{pt} = CM_{nt} + 3p\Pi_{nt} + PH_{npt},$$

- общие производственные затраты периода t ($3npot$),

$$3npot = 3n_{pt} + 3НП_{nt},$$

- себестоимость продукции, произведенной в течение периода t (S_{nt}),

$$S_{nt} = 3npot - 3НП_{kt},$$

- себестоимость готовой продукции периода t (S_{zt}),

$$S_{zt} = S_{nt} + 3ГП_{nt}.$$

- себестоимость проданной продукции (S_{pt}),

$$S_{pt} = S_{zt} - ЗГП_{kt}.$$

Путем простых преобразований можно установить, что себестоимость произведенной в данном периоде продукции равна сумме производственных затрат и изменения запасов незавершенного производства:

$$S_{nt} = З_{npt} + (ЗНП_{nt} - ЗНП_{kt}).$$

Понятно, что себестоимость реализованной продукции подвержена влиянию большого количества факторов, например изменению разного рода запасов:

$$\begin{aligned} S_{pt} &= S_{zt} - ЗГП_{kt} = S_{nt} + (ЗГП_{nt} - ЗГП_{kt}) = \\ &= З_{npt} + (ЗНП_{nt} - ЗНП_{kt}) + (ЗГП_{nt} - ЗГП_{kt}) = \\ &= CM_t + З_{pInt} + PH_{npt} + (ЗСМ_{nt} - ЗСМ_{kt}) + \\ &\quad + (ЗНП_{nt} - ЗНП_{kt}) + (ЗГП_{nt} - ЗГП_{kt}). \end{aligned}$$

Это очень важное для менеджеров обстоятельство, поскольку наглядно демонстрирует возможные пути воздействия на величину себестоимости реализованной продукции, а, следовательно, и прибыли.

В ходе проведенных опросов выяснилось, многие считают, что себестоимость произведенной продукции равна сумме производственных затрат. «Производственные затраты периода» безусловно очень полезный показатель, позволяющий, в частности, оценивать работу менеджера в данном периоде¹⁷. Но, себестоимость произведенной в данном периоде продукции, как мы теперь видим, это другой показатель.

Среди практикующих менеджеров нет также четкого понимания того, что такое «готовая продукция». Одни думают, что это продукция, доведенная до состояния готовности в данном периоде, то есть по сути дела – произведенная в данном периоде продукция. Другие же считают, что это та продукция, которую в данном периоде можно продать, то есть помимо произведенной в данном периоде продукции к ней относятся и остатки продукции, произведенной ранее и находившейся на складе к началу данного периода.

В настоящее время в аналитической практике отечественных предприятий также часто используется показатель «товарная продукция».

¹⁷ Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. - М.: Аудит, 1994. – 560 с.

Этот термин широко использовался в экономическом анализе деятельности социалистических предприятий. В настоящее время, к сожалению, это понятие не всегда четко определяется. Прежде всего, не все ощущают разницу между понятиями «товарная продукция» и «себестоимость товарной продукции». Не ясно также, следует ли относить к категории товарной ту продукцию, которая была изготовлена в данном периоде, как это было в советское время¹⁸, или это совокупность изготовленной продукции и ее запасов, имевшихся на начало периода, что будет соответствовать понятию «готовая продукция» в рассмотренной выше схеме. Более того, способ измерения «товарной продукции» понимается по-разному.

Очень важным аспектом расчета «себестоимости реализованной продукции» (естественно также, и всех промежуточных форм себестоимости) является вопрос о том, использование каких именно ресурсов должен отражать этот показатель. Современная международная позиция по этому вопросу такова – «себестоимость» должна отражать использование ресурсов только в сфере изготовления продукции.

Такой важный показатель как «валовая прибыль», представляющий собой разницу между выручкой от реализации продукции и затратами на производство этой продукции, рассчитывается на основе «себестоимости реализованной продукции». Понятно, что другие виды операционной деятельности - административно-управленческая и реализационная - также ведут к использованию определенных ресурсов, то есть порождают соответствующие затраты («административно-управленческие расходы» и «расходы на продажу»). Но, эти виды операционной деятельности не являются процессами изготовления продукции, работ, услуг. Таким образом, обусловленные данными видами деятельностью затраты являются затратами операционными, но «внепроизводственными».

В «management accounting» (управленческом учете) для разграничения понятий затрат, участвующих и не участвующих в оценке запасов, введены понятия «затраты на продукт» (product costs –англ.) или «запасоемкие (inventoriable – англ.) затраты» и, соответственно, «затраты на период» (period costs – англ.)¹⁹. В Германии для обозначения аналогичных понятий используются термины: «продуктовые затраты» (Produktkosten – нем.) и «структурные затраты» (Strukturkosten – нем.)²⁰. Внепроизводственные затраты (структурные, затраты периода) участвуют в формировании уже другой разновидности прибыли – «операционной».

Отметим особо, что отечественные нормы учета допускают включение в состав «себестоимости» административно-управленческих

¹⁸Смирницкий Е.К. Экономические показатели промышленности. Справочник. М.: Экономика, 1989.

¹⁹ Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский управленческий учет: управленческий аспект: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

²⁰ Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 2001.–336с.

расходов, что, естественно, противоречит рассмотренной концепции расчета «себестоимости реализованной продукции».

Наряду с «себестоимостью реализованной продукции» или «себестоимостью произведенной продукции» распространен термин «себестоимость единицы продукции». Если «себестоимость продукции» (реализованной или произведенной) всегда является понятием периодизированным, то есть соотнесенным с определенным периодом времени, то «себестоимость единицы продукции (изделия)» часто воспринимается вне связи с периодом функционирования предприятия. Обычно этот показатель используется в связи с характеристикой процесса изготовления данного продукта.

Многие (как правило, не экономисты) полагают, что именно этот показатель является объективным и первичным при проведении всех экономических расчетов. К сожалению, это можно считать справедливыми, и то с определенными оговорками, только в отношении себестоимости, состоящей исключительно из прямых затрат, обусловленных конструкцией (рецептурой) и технологией изготовления продукции данного вида. Но, это будет лишь нижняя граница себестоимости.

Помимо прямых затрат в общем случае в себестоимость единицы продукции включается и определенная доля затрат косвенных затрат. Для расчета той доли косвенных затрат, которую отнесут на себестоимость единицы продукции определенного вида, отправным моментом будет определение общей суммы косвенных затрат периода.

Если прямые затраты, действительно, можно считать характеристикой продукции данного вида, то косвенные затраты обусловлены спецификой организации производства на предприятии. Выбор же способа отнесения косвенных затрат на конкретные виды продукции, как мы увидим далее, достаточно произволен. Поэтому нет оснований считать себестоимость единицы продукции, включающей и прямые и косвенные затраты, характеристикой абсолютно объективной и первичной.

Показатель «себестоимости единицы продукции» является результатом нормирования затрат, основанного на целом ряде предположений, в том числе предположений об особенностях организации производства и управления на данном предприятии и объема его деятельности в предстоящем периоде, которые не связаны со свойствами самой продукции.

При расчете себестоимости часто также возникает вопрос, какие именно затраты следует включать в себестоимость: все или только какой-то определенный перечень, а если определенный перечень, то какой именно. Сейчас уже мало кого удивит тем, что себестоимость бывает «полная» и «усеченная».

При определении «полной» себестоимости продукции устанавливается то количество затрат каждого вида, которое, как полагают, можно соотнести с этой продукцией. Учитывая существование таких классификационных подходов к затратам, которые выделяют «прямые/косвенные», «основные/накладные», «переменные/постоянные» затраты, формула полной себестоимости может быть представлена в разных вариантах.

Чаще всего для расчета «полной» себестоимости используется формула, основанная на разделении затрат на «прямые» и «косвенные». В этом случае имеем:

$$S_{полі} = Z_{прі} + Z_{косі} = Z_{прі} + k \cdot B_i = \Sigma Z_{косj} / \Sigma B_i \cdot B_i ,$$

где

$S_{полі}$ – полная себестоимость продукции вида i ,

$Z_{прі}$ – прямые затраты продукции вида i ,

$Z_{косі}$ – определенная часть косвенных затрат, отнесенная на продукцию вида i ,

k – коэффициент отнесения косвенных затрат,

$\Sigma Z_{косj}$ – сумма всех косвенных затрат за период,

j – номер разновидности косвенных затрат, $j = 1, 2, \dots, J$,

ΣB_i – суммарное значение величины базового показателя, то есть такого показателя, который объясняет величину косвенных затрат,

i – номер вида продукции, $i = 1, 2, \dots, I$,

B_i – величина базового показателя, соответствующая продукции вида i .

Формула расчета полной себестоимости продукции вида i в терминах «основных – накладных» затрат будет выглядеть следующим образом:

$$\begin{aligned} S_{полі} &= Z_{осні} + Z_{наклі} = \\ &= Z_{осн прі} + Z_{осн косві} + Z_{накл прі} + Z_{накл косв і} = \\ &= (Z_{осн прі} + Z_{накл прі}) + (\Sigma Z_{косj} / \Sigma B_i) \cdot B_i , \end{aligned}$$

где

$Z_{осні}$ – основные затраты продукции вида i ,

$Z_{наклі}$ – накладные расходы продукции вида i ,

$Z_{осн прі}$ – основные затраты продукции вида i , которые являются прямыми,

$Z_{осн косві}$ – основные затраты продукции вида i , которые являются косвенными,

$Z_{накл прі}$ – накладные расходы продукции вида i , которые являются прямыми,

$Z_{накл косв і}$ – накладные расходы продукции вида i , которые являются косвенными,

ΣZ_{kosj} – сумма всех косвенных затрат за период,

j – номер разновидности косвенных затрат, $j = 1, 2, \dots, J$,

ΣB_i – суммарное значение величины базового показателя, то есть такого показателя, который объясняет величину косвенных затрат,

i – номер вида продукции, $i = 1, 2, \dots, I$,

B_i – значение величины базового показателя, которую он принимает при изготовлении продукции вида i .

При использовании категорий «переменных/постоянных» затрат придется говорить не о полной себестоимости отдельно взятых видов продукции, а об их суммарном значении, потому что постоянные затраты (как производственные, так и непроизводственные) являются характеристикой деятельности предприятия в целом и в общем случае на виды продукции не распределяются. Себестоимость продукции того или иного вида определяется только на основе переменных (переменных производственных) затрат. В этом как раз и заключается научная и практическая ценность данного подхода.

Таким образом, можно записать:

$$\Sigma S_{noli} = \Sigma S_{nei} + Z_{no},$$

где

ΣS_{noli} – суммарное значение полной себестоимости,

ΣS_{nei} – суммарное значение переменной себестоимости,

Z_{no} – постоянные затраты.

Полная себестоимость продукции вида i в этом случае будет определяться следующим образом:

$$S_{noli} = S_{nei} + B_i / \Sigma B_i \cdot Z_{no},$$

где

S_{nei} – значение переменной себестоимости продукции вида i ,

ΣB_i – суммарное значение величины показателя, выбранного руководством для распределения постоянных затрат между видами продукции,

B_i – значение базового показателя, свойственное продукции вида i .

«Усеченная» себестоимость включает только определенный перечень затрат. Наиболее распространенными видами усеченной себестоимости являются следующие её разновидности:

а) прямая себестоимость,

б) переменная себестоимость.

Названия сами говорят за себя: прямая себестоимость включает только те виды затрат, которые являются прямыми по отношению к данному объекту отнесения затрат, а переменная – соответственно, только переменные.

«Полная» себестоимость в современном менеджменте, как правило, используется для решения задач стратегического, долгосрочного

планирования, для обоснования долгосрочной цены продукции. Получение данных, необходимых для калькулирования «полной себестоимости» в терминах «прямых/косвенных» затрат, обеспечивает принятая система финансового учета. Эту систему учета и соответствующие методы калькулирования в настоящее время называют традиционными. Начиная с последней трети XX-го века, в адрес традиционных методов калькулирования полной себестоимости было высказано большое количество нареканий, главная причина которых заключается в значительной условности большинства расчетов, свойственных этим методам, а также их преимущественная нацеленность на сферу производства. Инструментом калькулирования, позволяющим осуществить расчет «полной себестоимости» более обоснованным способом, в настоящее время признан метод «АВ-костинг» (activity based costing), который также называют калькулированием по видам деятельности (процессам). Этот метод предполагает калькулирование полной себестоимости в терминах «основных затрат/накладных расходов».

При решении управленческих задач короткого периода основу анализа формирует «усеченная» себестоимость. В этом случае говорят об использовании модели «объем – затраты – прибыль». Для получения данных об «усеченной» себестоимости, а также для расчета «полной себестоимости» в терминах «переменных/постоянных» затрат необходимо создание специальной системы учета – системы «директ-костинг».

В начале данного раздела были приведены характеристики понятий «производственная себестоимость» и «полная себестоимость». Однако в учете иногда используется также термин «полная производственная себестоимость», который представляет собой все затраты, обусловленные производством изделия. То есть это тоже, что «себестоимость реализованной продукции». «Полная производственная себестоимость» не должна содержать в своем составе расходов периода (расходов на реализацию, на научные исследования и разработки, общих административных расходов, выплаты процентов по кредитам). Но, будет ошибкой думать, что она содержит только переменные производственные затраты. Постоянные производственные затраты также включаются в состав «полной производственной себестоимости». Это понятие (производственная себестоимость) обычно используется для оценки стоимости товарно-материальных запасов и реализованной продукции.

«Полная» же себестоимость изделия представляет собой сумму его «полной производственной себестоимости» и соответствующей части внепроизводственных затрат. В отечественной учетной практике, как известно, предприятию предоставлено право, самому решать, каким образом будут участвовать в расчете прибыли общие и административные расходы, которые названы «общехозяйственными». Предприятие в соответствии с выбранной учетной политикой может:

- 1) включать их в состав производственных затрат,
- 2) списывать на счет продаж.

Таким образом, в настоящее время у нас предприятие самостоятельно делает выбор между расчетом себестоимости по «производственным» (2-й путь) или по «производственно-административным» затратам (1-й путь).

Как показали проведенные опросы, в большинстве случаев наши предприятия выбирают тот способ учета себестоимости, при котором «общехозяйственные» расходы включаются в расчет себестоимости продукции. Поскольку данный метод был характерен для периода централизованного управления экономикой, можно предположить, что в настоящее время данная практика продолжает существовать, благодаря эффекту “фольклора”.

1.3. Проблемы «полной» себестоимости

Проведенные опросы показали, что наиболее популярной разновидностью себестоимости на наших предприятиях в настоящее время является показатель «полной себестоимости». Среди менеджеров распространено мнение, что «полная» себестоимость является “самым точным значением себестоимости”. Это обстоятельство требует более внимательного рассмотрения.

Выше было рассмотрено несколько вариантов расчета «полной себестоимости». И при любом способе расчета часть затрат (косвенных) приходится распределять пропорционально какой-либо базе. Подчеркнем еще раз, что выбор базы отнесения косвенных затрат – результат решения руководства компании. Понятно, что себестоимость продукции конкретного вида существенно зависит от того, на каком именно показателе базы (*Б*) остановит свой выбор руководство компании.

Таким образом, любой способ расчета «полной» себестоимости продукции прибегает к использованию условных методов. Самым объективным элементом себестоимости можно считать затраты на сырье и основные материалы. Они являются одновременно и “прямыми” и “основными” и “переменными” затратами. Но и об их точности можно говорить только “с точностью до” выбранной учетной политики. Хорошо известно, что разные методы определения стоимости сырья и материалов, относимых на себестоимость продукции, а именно методы ЛИФО, ФИФО и средневзвешенной цены, дают разные значения этой стоимостной оценки. Аналогичные результаты возникают и при использовании разных концепций учета запаса незавершенного производства при использовании попроцессного (передельного) метода калькулирования²¹.

²¹Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. - М.: Аудит, 1994. – 560 с

Еще более “коварным” показателем является “удельная полная себестоимость”, которая в общем виде рассчитывается по формуле :

$$S'_{noli} = S_{noli} / K_i$$

где

S'_{noli} – удельная полная себестоимость продукции вида i ,

S_{noli} – валовая полная себестоимость продукции вида i ,

K_i – количество единиц продукции вида i .

Многие не обращают внимания на то, что полная себестоимость имеет не только переменную, но и постоянную составляющую. Это обстоятельство, а, точнее, поведение удельных постоянных затрат при изменении объемов производства, приводит к тому, что и «удельная полная себестоимость» ведет себя аналогично, что наглядно показывает рисунок 4.

В условиях стабильности, когда не происходит резких колебаний объемов производства, удельная производственная себестоимость может восприниматься величиной не изменяющейся, постоянной. Кроме того, при больших объемах производства, близких производственной мощности предприятия, возможные изменения значения себестоимости в связи с колебаниями объема, как можно видеть на рисунке 4, незначительны. Но, обратите внимание, к каким существенно отличающимся изменениям себестоимости приводят одинаковые изменения объемов в точках Q1 и Q2. Стабильность и объемы производства, приближающиеся к производственной мощности предприятия, были характерными четами для централизованно управляемой экономики. Вероятно, это обстоятельство “усыпило” внимание и многие продолжают воспринимать удельную полную себестоимость как величину постоянную, не зависящую от объема производства.

И так, величина «удельной полной себестоимости» зависит от объема производства. И в рыночных условиях, когда объем производства предприятия существенно зависит от рыночного спроса на его продукцию, а тем более, когда не удастся обеспечить высокую степень загрузки производственной мощности, «полная» себестоимость перестает быть хорошим инструментом оперативного контроля деятельности предприятия. Для этих целей лучше использовать модель «объем – затраты – прибыль», информационное обеспечение которой позволяет получить система учета «директ-костинг».

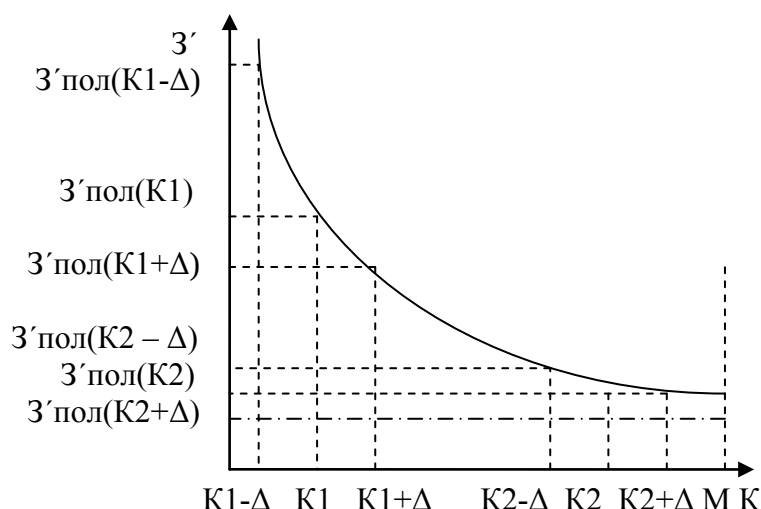


Рис. 4. Динамика показателя «полной себестоимости» единицы продукции при изменении объема производства

На рисунке использованы следующие обозначения:

- линия полной удельной себестоимости,
- - - - - линия переменных затрат на единицу продукции,

K - объем производства,

M - производственная мощность,

$Z'_{пол}$ - полная удельная себестоимость,

Наличие постоянных затрат в структуре себестоимости может оказать роковое влияние на показатели функционирования предприятия даже при незначительных колебаниях величины удельной «полной» себестоимости. Дело в том, что наличие постоянной составляющей в себестоимости приводит к возникновению эффекта «капитализации постоянных затрат в запасах» и следующему за этим искажению операционной прибыли в тех случаях, когда объем производства в рассматриваемом периоде не совпадает с объемом реализации в том же периоде. Механизм такого искажения подробно рассмотрен в специальной литературе²².

В составе «себестоимости реализованной продукции», получаемой с помощью системы финансового учета, как известно, имеются постоянные затраты, например, амортизация производственного оборудования или аренда производственных помещений. Таким образом, себестоимость, калькулируемая на основе данных финансового учета, неизбежно приводит к искажению значения операционной прибыли («прибыли

²²Друри К. Управленческий и производственный учет: Пре. с англ.: Учебник. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 1071 с.

(убытка) от продаж»), если объем производства не равен объему реализации.

Как было отмечено ранее, в отечественной практике учета распространен вариант, при котором «общехозяйственные расходы» включаются в состав себестоимости. Но, во-первых, это противоречит трактовке себестоимости в качестве суммы затрат, обусловленных продукцией как физическим объектом. А, во-вторых, «административно-хозяйственные расходы» по большей части являются затратами постоянными. Поэтому их участие в себестоимости еще сильнее маскирует ситуацию, сложившуюся на предприятии, усиливая искажение прибыли²³

Еще одним достаточно распространенным заблуждением, связанным с применением показателя «полной себестоимости» является представление о том, что, используя этот показатель в качестве основы цены при реализации продукции, предприятие тем самым страхует себя от убытков. В этом случае цена продукта определяется по формуле:

$$Ц = Sn_{ол}' + P' = S' + \alpha \cdot S' = S' \cdot (1 + \alpha),$$

где

$Ц$ – цена,

$Sn_{ол}'$ – полная удельная себестоимость,

P' – удельная прибыль, $P' = \alpha \cdot Sn_{ол}'$,

α – норма прибыли относительно полной себестоимости.

Такой способ калькулирования цены является одним из вариантов ценообразования, имеющих в мировой практике общее название “затраты - плюс” (см. рис 5). Геометрическая интерпретация цены, рассчитанной таким образом, очевидна. Цена – это тангенс угла ДОКпл. Отметим, что на рисунке 5 линия ЗпоС является линией полной себестоимости, длина отрезка CD – прибыль, а линия OD – линия выручки при цене Ц. Существенным обстоятельством в данном случае является то, что, при проведении подобных расчетов обычно забывают, что в состав полной себестоимости входят как переменные, так и постоянные затраты: длина отрезка КплС равна сумме длин отрезков КплВ – постоянные затраты, и ВС – совокупные переменные затраты при объеме деятельности Кпл).

Если допустить, что фактический объем деятельности ($Kф$) оказался меньше запланированного ($Kпл$). Обеспечит ли в этом случае цена, построенная по принципу «полная себестоимость плюс прибыль» полное покрытие всех затрат, понесенных при этом предприятием? Если фактический объем деятельности $Kф$ окажется меньше запланированного, то предприятию не удастся получить запланированную прибыль, несмотря на то, что цена была построена по принципу «полная себестоимость

²³ Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Издательство Политехнического университета, 2007. - с.160

плюс прибыль» (см. рис 6). Причем, если $Kф$ окажется меньше K^* , то предприятие будет иметь убыток. При объеме деятельности K^* полная себестоимость равна выручке. Это хорошо известная всем точка безубыточности. На графике длина отрезка $A0B0$ является величиной запланированной прибыли P . Прибыль при фактическом объеме деятельности $Kф1$ представлена длиной отрезка $A1B1$, а при фактическом объеме деятельности $Kф2$ – длиной отрезка $A2B2$.

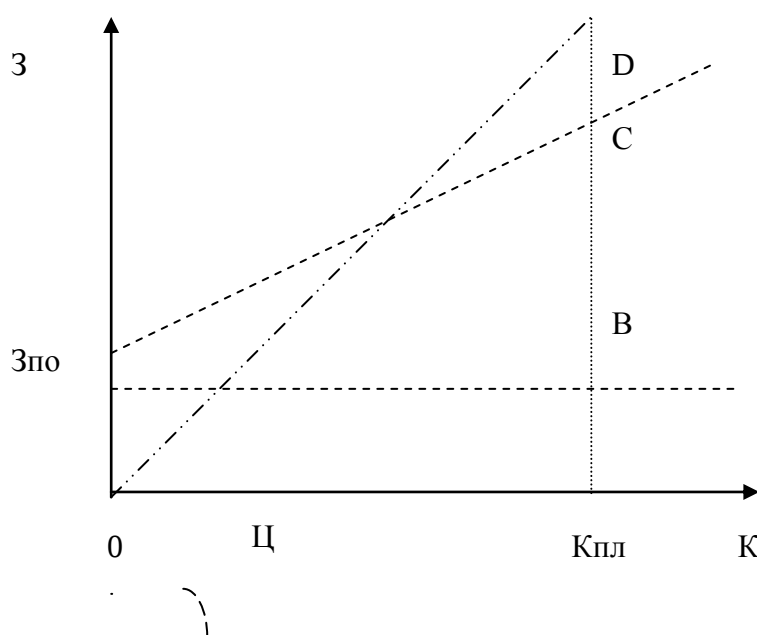


Рис.5. Определение цены по схеме
«полная себестоимость плюс прибыль»

$K_{пл}$ - запланированный объем деятельности,

Z – совокупные «полные» затраты (длина отрезка $КплС$ при запланированном объеме деятельности),

P – прибыль (длина отрезка CD),

$Z_{по}$ – постоянные затраты.

Видно, что фактическая прибыль и в том, и в другом случае меньше плановой. При этом в точке $Kф2$ прибыль имеет отрицательное значение, то есть является убытком. Следовательно, цена, построенная по принципу «полная себестоимость плюс прибыль» не может «застраховать» от убытков.

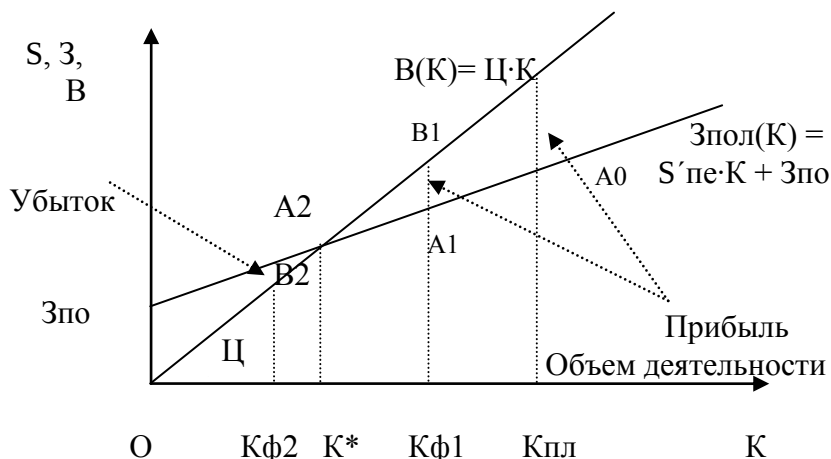


Рис. 6. Влияние на прибыль изменения объема деятельности при использовании цены, построенной по принципу «полная себестоимость – плюс»

Некоторые менеджеры считают рассмотренную ситуацию слишком упрощенной. Они утверждают, что руководитель всегда учитывает, что при уменьшении объема деятельности «полная удельная себестоимость» должна будет измениться. Возможно, хотя нет полной уверенности в том, что на практике все менеджеры готовы рассуждать подобным образом. Но, даже если так, то, в случае возрастания объема деятельности об уменьшении полной себестоимости единицы продукта обычно забывают. А это приводит к тому, что может быть упущен выгодный заказ²⁴.

* * *

Себестоимость со времен централизованного управления экономикой страны считается у нас едва ли не самым главным инструментом экономического воздействия на результат функционирования предприятия. Но, на практике отношение к себестоимости неоднозначно: признавая значимость показателя, реально оказывать на него воздействие в настоящее время решаются далеко не все.

Принятый учетно-расчетный подход к определению себестоимости не дает представления о сути понятия. Использование модели «черный ящик» позволяет определить себестоимость как внутрифирменную стоимостную оценку ресурсов, использованных для получения продуктового результата деятельности предприятия.

²⁴ Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Издательство Политехнического университета, 2007. - с.160

В международной практике существуют разные подходы к измерению себестоимости. Она может быть оценена как в затратах, так и в издержках, то есть в экономических затратах. Первый способ оценки себестоимости используется для формирования финансовой отчетности предприятия, а второй – при обосновании управленческих решений;

Себестоимость многообразна, существуют различные формы этого показателя. Для успешного использования различных форм себестоимости в управлении необходимо знать их особенности, сферы применения и соответствующие системы учета. Традиционная бухгалтерия обеспечивает формирование показателя «себестоимости реализованной продукции».

Приверженность показателю «полной себестоимости», распространенность мнения, что это самый лучший, самый точный способ измерения себестоимости, уходит корнями в практику централизованного управления экономикой и в настоящее время во многом обусловлены действием “эффекта фольклора”.

Поскольку показатель «полной себестоимости» необходим для осуществления стратегического и долгосрочного планирования, при обосновании долгосрочных управленческих решений, при составлении финансовой отчетности, необходимо понимать особенности формирования данного показателя и возможные последствия его использования, особенно в практике оперативного управления:

- алгоритмы расчета полной себестоимости содержат значительное количество условных приемов, ставящих величину «полной себестоимости» отдельно взятого вида продукции в зависимость от управленческих решений относительно способа ее калькулирования;

- использование показателя «полной себестоимости» при расчете операционной прибыли может приводить к возникновению эффекта капитализации постоянных затрат в запасах и искажения вследствие этого величины операционной прибыли; распространенный у нас прием включения в себестоимость продукции «общехозяйственных расходов» усиливает действие этого эффекта;

- построение цены по схеме «полная себестоимость плюс прибыль», вопреки распространенному мнению, не может служить гарантией прибыльности.

Список литературы:

1. Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 2001. – 336с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. - М.: Аудит, 1994. – 560 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.: Учебник. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб для вузов. - М.: Экономистъ, 2004. – 618 с.
5. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
6. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. – М.: “Аналитика-Пресс”, 2000. – 208 с.
7. ПБУ 10/99 «Расходы организации». Приложение к приказу МФ РФ от 6.05.1999 г. № 33н.
8. Политическая экономия: Учебник для вузов / Медведев. В.А., Абалкин.Л.И., Ожерельев. О.И. и др. – М.: Политиздат, 1990. – 735 с.
9. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (Постановление Правительства РФ от 5 августа 1992 г. №552 с последующими дополнениями и изменениями). Состав затрат, включаемых в себестоимость. М.: Издательское объединение “Юрайт”, 1997.
10. Смирницкий Е.К. Экономические показатели промышленности. Справочник. М.: Экономика, 1989.
11. Соколовская Г.А. Себестоимость продукции в планировании и управлении промышленностью. – М.: Экономика, - 1987.–136с.
12. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. – М.: “Аналитика-Пресс”, 1998. – 288 с.
13. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга:Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
14. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский управленческий учет: управленческий аспект: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
15. Экономика социалистической промышленности/ Под ред. Г.А. Егизаряна, А.Г. Омаровского. – 3-е изд. – Изд-во Моск. ун-та, 1983. – 368 с.
16. Шляго Н.Н. Оценка ресурсов и результатов. Учебное пособие. СПб.: Изд-во «Ютас», 2008. -.104 с.
17. Шляго Н.Н.Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Издательство Политехнического университета, 2007. - с.160
18. Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, - 1996. - 512 с
19. Kostenrechnung: Einführung und Grundbegriffe zur Kosten- und Leistungsrechnung. Grundstruktur von Kostenrechnungssystemen / Autoren: Prof. Dr. Gunter Fandel. Dipl.-Kffr. Birgit Heuft, Dr. Andrea paff, Dr. Thomas Pitz. Hagen: FernUniversität-Gesamthochschule in Hagen. – 2001.