

## Традиционный учет по полной себестоимости: достоинства и недостатки - всегда ли целесообразны улучшения?

© 2011 М.А. Карлик

кандидат экономических наук

Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов

E-mail: fomin@sseu.ru

В статье рассматриваются достоинства и недостатки учета по полной себестоимости. Показано, что традиционный метод удобен для применения в стабильном бизнесе с ограниченной номенклатурой продукции. В противном случае велика вероятность погрешностей и ошибок, что приводит к принятию некорректных решений.

*Ключевые слова:* себестоимость продукции, накладные затраты, центры финансовой ответственности.

Оценка себестоимости произведенной и реализованной продукции - универсальная и вечно актуальная задача, стоящая перед любой производственной компанией. Чем бы вы ни занимались и что бы вы ни производили, вы вынуждены отчитываться о понесенных затратах перед налоговой инспекцией, формировать стоимость запасов в балансе, заниматься продуктовым ценообразованием, оценивать рентабельность по видам продукции и направлениям деятельности, управлять элементами затрат и т.д., и т.п.

Однако для решения всех перечисленных выше задач компания вынуждена выбрать модель и сформировать политику в части правил калькулирования себестоимости по видам продукции. В данной статье мы попытаемся оценить традиционные методы калькуляции пол-

ной производственной себестоимости, характеризовать их достоинства и недостатки, а также дать общие рекомендации по использованию системы и ее модификаций. При этом мы не будем вдаваться детально в подробности, рассматривать учет элементов прямых затрат и доводить рекомендации до типовых проводок, а сосредоточим свое внимание исключительно на методах разнесения накладных затрат по видам продукции (направлениям деятельности).

Итак, традиционный подход к расчету себестоимости в производственных компаниях основывается на предположении, что в себестоимость по видам продукции имеет смысл включать все виды производственных затрат, а непроизводственные рассматривать как затраты периода (рис. 1).

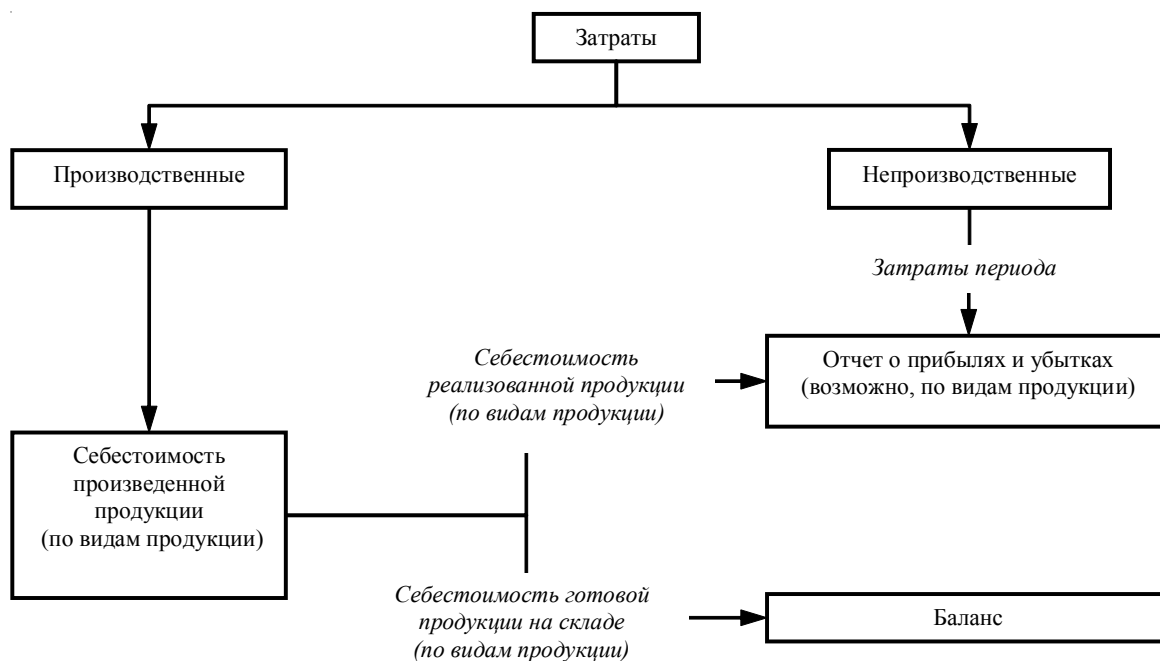


Рис. 1. Учет по полной производственной себестоимости (абсорбционный учет)

Не станем комментировать целесообразность такого подхода в принципе, но обратим внимание, что он в обязательном порядке требует увязки с каждой отдельной единицей продукции как минимум трех элементов производственных затрат, а именно: основных материалов, основного труда и производственных накладных затрат. Кроме того, для обеспечения больших возможностей дальнейшего анализа может быть осуществлено и распределение непроизводственных затрат по видам реализованной продукции (эта процедура, впрочем, не является обязательной, так как не оказывает влияния на итоговые финансовые показатели: совокупная стоимость запасов на складе, совокупная прибыль компании за период. Такое распределение может оказаться полезным для оценки непроизводственной составляющей издержек, ассоциируемой с обеспечением обслуживания отдельных видов продукции).

Предположим, что задача учета материалов и труда как затрат прямых (т.е. однозначно относимых исключительно на выбранный вид продукции) у нас более или менее решена. Остается проблема производственных накладных, и встает вопрос о технологии их распределения по видам продукции (или иным интересующим нас промежуточным объектам учета).

Рассмотрим традиционную идеологию распределения накладных производственных затрат по видам продукции в рамках классического абсорбционного учета. При этом будем предполагать, что у нас используется не так называемый “котловой” учет (в рамках такого подхода все производственные накладные затраты предприятия вне зависимости от места их возникновения, функционального назначения, поведения и характера складываются в единую величину, “котел”, и затем переносятся непосредственно на все виды производимой на предприятии продукции в соответствии с единой (и единственной) базой распределения, принятой в учетной политике компании), а более или менее детализированный и последовательный подход, позволяющий калькулировать не только продуктовую себестоимость, но и другие элементы деятельности компании.

Такой учет в качестве места возникновения накладных производственных затрат рассматривает центры финансовой ответственности, т.е. в общем случае структурные подразделения компании. При этом накладные затраты (в зависимости от места их возникновения и причастности к производственному процессу) классифицируются по четырем группам: накладные затраты основных производственных подразделений (т.е.

тех, которые непосредственно обеспечивают выпуск продукции), накладные затраты вспомогательных производственных подразделений (не производят продукцию, но обслуживают основное производство: ремонтная служба, энергоцех, участок наладки оборудования, транспортный цех), общепроизводственные накладные затраты (затраты производственного характера, возникающие не в отдельных структурных подразделениях предприятия, а в компании в целом: аренда земельного участка, энергоснабжение при отсутствии раздельного учета, страхование имущества и т.п.), непроизводственные накладные затраты (сбытовые и административные).

В данном случае последовательность увязки накладных затрат с отдельными видами продукции выглядит примерно следующим образом (рис. 2):

1) распределение общепроизводственных накладных затрат по отдельным центрам ответственности в зависимости от того, как эти центры потребляют соответствующие ресурсы (землю, энергию, управление и т.п.);

2) распределение затрат вспомогательных производственных центров ответственности между основными производственными подразделениями (аналогичным предыдущему образом);

3) распределение затрат основных производственных подразделений (к этому моменту уже включающих в себя все производственные издержки компании) между отдельными видами произведенной в этих подразделениях продукции;

4) распределение непроизводственных затрат между всеми видами реализованной продукции (это, впрочем, не обязательно, все непроизводственные затраты могут фигурировать в итоговой отчетности единой строкой без распределения их по продуктам).

На каждом этапе, в каждом шаге, естественно, могут выбираться индивидуальные базы распределения накладных.

Что полезного дает такой подход:

1. Так или иначе, но все затраты компании привязываются к конечным объектам интереса менеджеров и внешних пользователей финансовой информации - к отдельным видам продукции. Появляется возможность заниматься ценообразованием, управлением ассортиментом, считать прибыль на единицу продукции, оценивать раздельную рентабельность продаж.

2. Промежуточные объекты учета (de facto структурные подразделения) вбирают в себя затраты, необходимые для их содержания и обслуживания. Таким образом, попутно осуществляется функция контроля накладных (часто в вос-

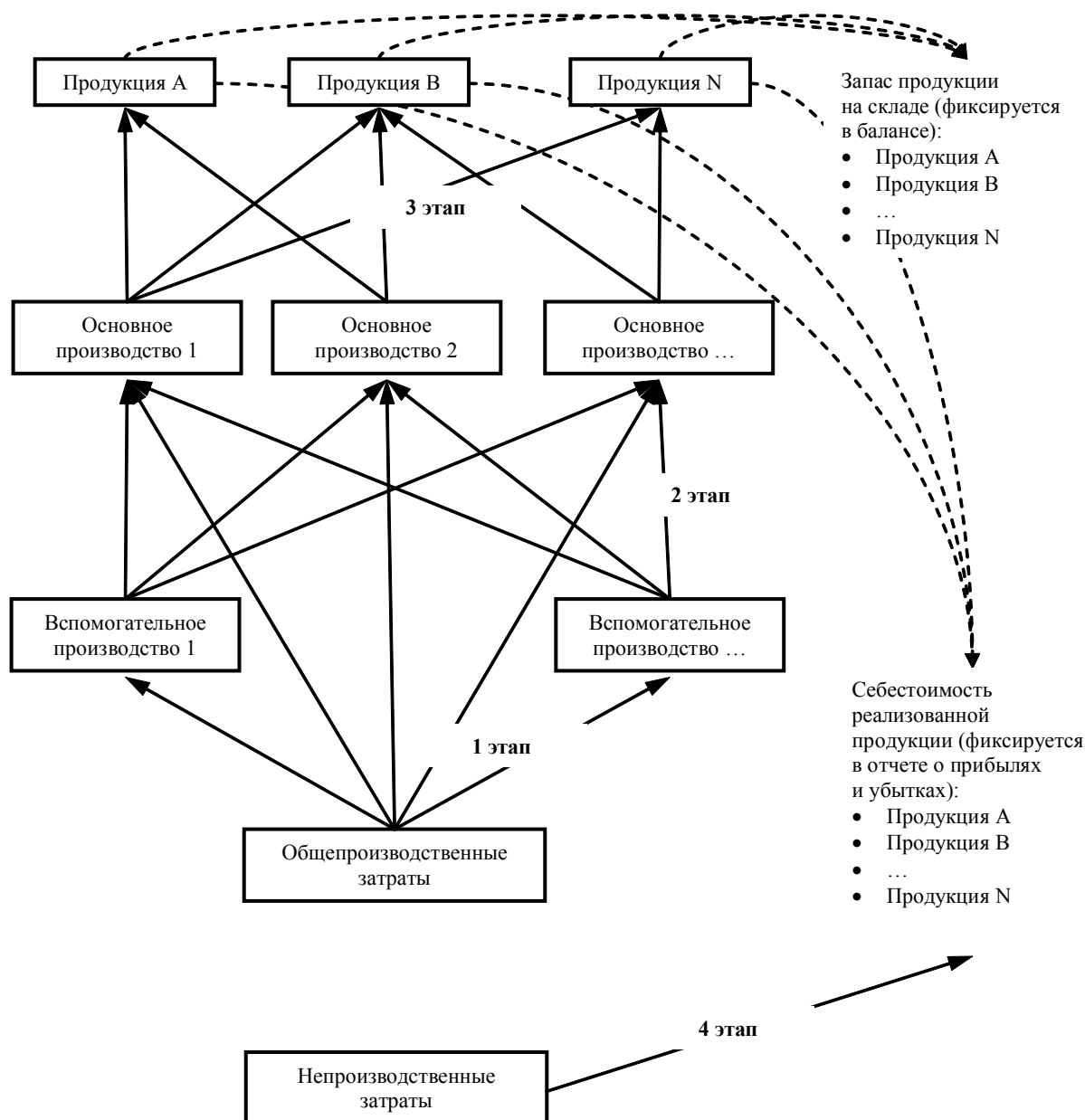


Рис. 2. Этапы распределения накладных затрат в классическом учете по полной себестоимости

приятию менеджеров “ничейных”) затрат. В бюджеты структурных подразделений (на основании корректно выбранных методик) включаются своего рода “чужие” затраты. Это позволяет дополнительно мотивировать менеджеров подразделений к сокращению тех показателей, которые вызывают рост издержек компании в целом (занимаемая площадь для затрат на аренду и коммунальные платежи, стоимость используемого имущества для затрат страхования, количество персонала для управленческих расходов и т.п.), формируется способ долгосрочного управления затратами, традиционно малоуправляемыми вообще (затраты более или менее правильно привязываются к подразделениям, но не выявляют-

ся причинно-следственные связи возникновения этих затрат в привязке к продукции - этим уже занимается модификация традиционного учета ABC).

3. Промежуточные объекты учета как центры возникновения всех накладных затрат определяются однозначно и безальтернативно на основании организационной структуры компании по принципу: структурное подразделение = место возникновения накладных (“все накладные обслуживают подразделения”) = объект учета затрат.

Впрочем, эти несомненные достоинства компенсируются набором недостатков и погрешностей, которые эта модель допускает, в первую

очередь на третьем (продуктовом) этапе распределения накладных (на четвертом тоже).

Для того чтобы сформулировать такие недостатки, обратим внимание на то, какие базы распределения накладных используются компаниями. В большинстве случаев варианты распределения производственных накладных затрат по видам продукции исчерпываются следующими шестью возможностями:

- 1) натуральные показатели количества произведенной продукции (штуки, литры, килограммы, метры и т.п.);
- 2) основная заработанная плата на производство продукции (к моменту распределения уже включена в себестоимость по видам продукции в составе прямых затрат);
- 3) затраты основных материалов (аналогично включены в себестоимость как часть прямых);
- 4) сумма прямых затрат;
- 5) трудо-часы работы основных производственных рабочих при производстве продукции (не тождественны заработной плате из-за различий в ставках оплаты труда);

б) машино-часы работы оборудования при производстве продукции (более экзотический, но тоже используемый вариант).

При распределении непроизводственных затрат к названным вариантам добавляются еще два: производственная себестоимость реализованной продукции, выручка от реализации продукции.

К чему же все это в итоге приводит?

Во-первых, по мере движения затрат снизу вверх (см. рис. 2) нарастает, мультиплицируется и в итоге максимизируется возможная ошибка распределения.

Во-вторых, на третьем этапе распределению по продуктам подлежат совершенно разнородные затраты, собранные уже со всего предприятия, а распределять их предлагается с помощью, как правило, единой базы. В результате нарушается важный принцип "причинности" (вкратце: затраты должны относиться на причины, их порождающие, а система учета затрат должна корректно выявлять и использовать в калькуляциях эти причины) учета затрат и себестоимость оценивается не вполне объективно. Это в гораздо меньшей степе-

**Возможности использования классической модели расчета полной себестоимости**

Случай, когда традиционный учет возможен и полезен	Случай, когда традиционный учет дает слишком большую погрешность	Почему
Однородность производимой продукции	Диверсифицированность деятельности в рамках одной компании на отраслевом, продуктовом, рыночном и всех остальных уровнях - все разное и по-разному обслуживается	Если продукты потребляют разнообразные ресурсы примерно в одинаковой пропорции, то количество используемых баз распределения можно свести к минимуму, обнаружив самую главную из них
Однородность всех вспомогательных бизнес-процессов, направленных на обслуживание ограниченного количества факторов (всегда можно однозначно сделать вывод - трудоемкий у нас бизнес, капиталоемкий или еще какой)	Разнородность работы всех вспомогательных подразделений и процессов. Причем эта разнородность обслуживания не обязательно связана с технологической разнородностью продукции: продукция производится, например, одинаково, а продается по-разному	Нет шансов найти ключевой фактор затрат, а главное, эти факторы часто зависят не от натуральных объемов выпуска той или иной продукции (см. комментарии выше), а от специфики организации обслуживающей деятельности
Небольшая доля накладных затрат (в 1920-е гг. это примерно 15% совокупной себестоимости)	Существенная доля накладных затрат (считается, что сегодня в производстве они в среднем занимают 60% себестоимости и больше)	Предопределяет величину допустимой ошибки и, значит, погрешность в принятии решений
Стабильность ассортимента и натуральных объемов выпуска продукции	Частые и быстрые колебания натуральных объемов производства, а также номенклатуры продукции	Изменение количественных параметров выпуска заставляет постоянно перераспределять накладные между продуктами и пересчитывать полную себестоимость. Чему она в итоге объективно равна, становится уже совсем непонятно
Ориентация на решения об объемах производства, цене реализации и, в последнюю очередь, об ассортименте (Что делать? Сколько делать? Почему продавать?)	Физическая невозможность продать больше и дороже - переориентация на решения, позволяющие управлять не выручкой и прямыми затратами, а увеличившимися накладными, т.е. организацией всех процессов вспомогательной деятельности (Как делать?)	Актуализация проблемы правильного распределения накладных связывается не столько с необходимостью управлять продукцией, сколько с необходимостью управлять самими накладными, при этом, возможно, не меняя ассортимент, цены и объемы (т.е. не "трогая" покупателя и поставщика)

ни характерно для первого и второго этапов распределения, так как там речь идет о более или менее монофункциональных затратах, причину (фактор) которых обнаружить относительно легко.

В-третьих, все базы распределения накладных затрат между продуктами являются элементами переменных издержек или ведут себя как такие затраты. Получается, что система учета воспринимает накладные затраты тоже как переменные и предполагает, что чем больше будет произведено продукции (штук, потрачено материалов, труда или работы оборудования), тем больше эта продукция возьмет на себя накладных затрат, т.е. вызовет их рост, хотя на самом деле большинство накладных затрат являются постоянными, или мало связанными с натуральными масштабами деятельности компании в коротком периоде. В итоге оказывается, что полная себестоимость весьма существенно зависит от натуральных объемов деятельности, быстро меняется при колебаниях количества выпущенной продукции, как следствие, актуализируются сложности оперативного ценообразования и сравнительной оценки рентабельности продуктов.

Перечисленные выше проблемы отнесения накладных затрат на продукцию касаются всех упомянутых видов издержек, но в наибольшей степени затрат вспомогательных подразделений и общепроизводственных.

Впрочем, система и ее идеология активно используются на практике и являются базовой для большинства производственных предприятий. Возникает вопрос: почему?

Дело в том, что сама по себе такая система учета затрат была придумана примерно в 20-е гг.

XX в., когда большинство производственных предприятий отличались характеристиками, представленными в первом столбце таблицы.

В итоге получается, что традиционный подход хорош и удобен для применения в узкоменклатурном стабильном бизнесе, не обремененном слишком большим количеством и разнообразием вспомогательных функций, а также затратами непроизводственного характера. В противном случае велика вероятность погрешности расчетов, а значит, и ошибок в принятии решений.

Естественно, приведенные в таблице характеристики бизнеса, а также целей управления им тяжело перевести в количественный формат, а значит, и формализовать. Но даже такой общий взгляд позволяет оценить потенциальные негативные последствия использования традиционной модели и целесообразность ее модификации и усложнения с стороны использования принципов ABC-учета.

1. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: учебник: пер. с англ. М., 2002.

2. *Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.* Управленческий учет: пер. с англ. СПб., 2005.

3. Экономика предприятия: учеб. для вузов / под ред. А.Е. Карлика, М.Л. Шухгальтер. 2-е изд., перераб. и доп. СПб., 2010.

4. *Белов А.М., Добрин Г.Н., Карлик А.Е.* Экономика организации (предприятия): практикум / под общ. ред. А.Е. Карлика. М., 2003.

5. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. М., 2010.

6. *Ивашкевич В.Б.* Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. М., 1974.

*Поступила в редакцию 05.07.2011 г.*