

МАСТЕР-КЛАСС

МЕТОДЫ РАСЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ И ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ ПРЕДПРИЯТИЯ

Пикурен Вера,
ВЦ «Раздолье»

Себестоимость продукции — важный показатель деятельности предприятия. Выбор метода ее расчета напрямую влияет на финансовый результат. При принятии решения об использовании того или иного метода, необходимо принимать во внимание достоинства и недостатки каждого из них.

Понятия и определения

Выбирая тот или иной метод расчета себестоимости, необходимо сначала определиться с основными понятиями. Так, расчет себестоимости (калькуляция себестоимости) продукции — это распределение затрат предприятия на конкретные виды продукции.

Затраты — это любые расходы, которые несет предприятие в ходе своей деятельности. Статьи затрат классифицируются на прямые затраты и косвенные, а также на переменные и постоянные.

Под прямыми затратами понимают расходы, которые можно отнести на конкретную единицу продукции (например, материал, который используется в производственном процессе). К таким расходам, как правило, относится еще зарплата основных производственных рабочих, а также другие затраты, которые можно в явном виде отнести к производству конкретного вида изделия.

Косвенные затраты — это расходы, которые нельзя отнести на конкретную единицу продукции. К таким расходам, в частности, относится зарплата администрации, амортизация производственных площадей и так далее.

МАСТЕР-КЛАСС

Постоянные затраты — затраты, которые понесены в течение учетного периода, и на которые не оказывает влияние уровень деятельности предприятия (в рамках определенного объема).

Другими словами постоянные затраты называются «расходами периода», что подчеркивает их отношение к конкретному периоду, а не к объему деятельности. Постоянные затраты, в свою очередь, разделяются на производственные, административные и коммерческие расходы. К постоянным затратам относят, к примеру, аренду склада, зарплату административно-управленческого персонала и т.д.

Переменные затраты — это затраты, которые изменяются с изменением уровня деятельности.

Например, затраты на материалы, которые используются в производстве, а также зарплата основных производственных рабочих, и т.д. По своей сути, переменные затраты, по большей части, являются прямыми, то есть относятся на конкретную единицу продукции, для производства которой они использовались.

Варианты расчета

Допустим, предприятие в течение месяца, понеся определенные затраты, выпустило какое-то количество продукции, часть из которой продала. Для того чтобы определить прибыль предприятия, необходимо сначала решить, какие из понесенных затрат будут включены в себестоимость продукции и, соответственно, осядут в запасах готовой продукции, а какие затраты будут учтены немедленно как расходы текущего периода. С прямыми затратами все понятно — большинство из имеющихся систем калькуляции себестоимости включают их в себестоимость продукции. Основное решение по выбору метода расчета касается именно косвенных расходов.

Рассмотрим на примере решения несложной задачи варианты расчета себестоимости, используемые в мировой практике, и сравним их.

ЗАДАЧА 1

Предприятие выпустило за месяц 100 ед. продукции.

Нормативная карта затрат на одну единицу продукции:

- материалы — 200 руб.;
- зарплата — 150 руб.

За месяц предприятие понесло производственных накладных расходов на сумму 10 000 руб., а также коммерческих расходов на сумму 5000 руб.

В течение этого периода оно продало 80 ед. продукции по 550 руб.

Определить финансовый результат в зависимости от метода расчета себестоимости.

МАСТЕР-КЛАСС

ВАРИАНТ 1. МЕТОД ПОЛНОГО ПОГЛОЩЕНИЯ ЗАТРАТ (МППЗ)

При использовании данного метода производственные накладные расходы распределяются на себестоимость готовой продукции. Т.е. себестоимость единицы готовой продукции определяется суммой затрат на материалы, зарплату и накладными расходами на единицу продукции:

$$200 + 150 + 10\,000 / 100 \text{ед} = 450 \text{ руб.}$$

Прибыль предприятия при расчете себестоимости методом полного поглощения затрат составит 3000 руб. (табл. 1).

Таблица 1. Финансовый результат, получаемый при использовании МППЗ, руб.

Выручка от реализации	$550 \times 80 = 44\,000$
Себестоимость реализованной продукции	$450 \times 80 = 36\,000$
<i>Валовая прибыль</i>	$44\,000 - 36\,000 = 8\,000$
Коммерческие расходы	(5000)
Прибыль (убыток)	$8\,000 - 5\,000 = 3\,000$

ВАРИАНТ 2. МАРЖИНАЛЬНЫЙ МЕТОД УЧЕТА (ММ)

При использовании данного метода производственные накладные расходы списываются на расходы периода. При данном методе расчета себестоимость единицы готовой продукции равна:

$$200 + 150 = 350 \text{ руб.}$$

Прибыль, полученная при расчете себестоимости по маржинальному методу, будет равна 1000 руб. (табл.2).

Таблица 2. Финансовый результат, получаемый при использовании ММ, руб.

Выручка от реализации	$550 \times 80 = 44\,000$
Себестоимость реализованной продукции	$350 \times 80 = 28\,000$
<i>Маржинальная прибыль</i>	$44\,000 - 28\,000 = 16\,000$
Коммерческие расходы	(5 000)
Постоянные производственные расходы	(10 000)
Прибыль (убыток)	$16\,000 - 5\,000 - 10\,000 = 1\,000$

МАСТЕР-КЛАСС

ВАРИАНТ 3. ТЕОРИЯ ОГРАНИЧЕНИЯ СИСТЕМ (ТОС)

Данную концепцию разработал в США в 1990г. Элияху Голдратт. Его теория ограничения систем ориентирована, в первую очередь, на управление производственным процессом. С точки зрения учета затрат данная теория предлагает в качестве прямых затрат рассматривать только материальные затраты. В качестве аргумента Голдратт высказывает следующее: даже при нулевом уровне деятельности, то есть при остановке производства, предприятие будет вынуждено платить рабочим заработную плату. Следовательно, расходы по оплате труда нельзя напрямую относить на переменные расходы, и, как следствие, их надо включать в постоянные производственные расходы.

Иногда в литературе можно встретить термин «суперпеременные затраты», которым обозначаются прямые материальные затраты.

Таким образом, себестоимость продукции по этому методу будет включать в себя только материальные расходы. В рассматриваемом примере она составит 200 руб./ед.

При расчете себестоимости готовой продукции по методу ТОС предприятие понесет убыток в 2000 руб. (табл. 3).

Таблица 3. Финансовый результат, получаемый при использовании ТОС, руб.

Выручка от реализации	550 x 80 = 44 000
Себестоимость реализованной продукции	200 x 80 = 16 000
<i>Прибыль (ТОС)</i>	44 000 - 16 000 = 28 000
Коммерческие расходы	(5 000)
Постоянные производственные расходы (с учетом зарплаты)	(10 000) — накладные расходы (100 x 150 = 15 000) — зарплата
Прибыль (убыток)	28 000 - 5 000 - 10 000 - 15 000 = (2000)

Сравнение результатов

Проанализируем результаты расчетов себестоимости разными методами (табл.4).

Таблица 4. Сравнение результатов расчета, (тыс. руб.)

Статья	Метод		
	МППЗ	ММ	ТОС
Выручка от реализации	44	44	44
Себестоимость реализованной продукции	(36)	(28)	(16)
<i>Прибыль</i>	8	16	28
Коммерческие расходы	(5)	(5)	(5)
Постоянные производственные расходы		(10)	(25)
Прибыль (убыток)	3	1	(2)

МАСТЕР-КЛАСС

Разница в сумме прибыли возникла из-за того, что на конец отчетного периода на предприятии остались запасы готовой продукции, оцененные по-разному.

Для МППЗ: 20 ед. X 450 руб. = 9 000 руб.

Для маржинального метода: 20 ед. X 350 руб.=7 000 руб.

Для ТОС: 20 ед. x 200 руб. = 4 000 руб.

То есть часть расходов при использовании метода МППЗ оседает в запасах и переносится на следующий период, когда данная готовая продукция будет продана.

Таким образом, при сравнении разных методов, действует правило: при росте объема запасов готовой продукции максимальная прибыль получается при использовании МППЗ, а при снижении объема запасов — максимальную прибыль даст метод ТОС.

Продемонстрирую это на примере того же самого предприятия.

ЗАДАЧА 2

Пусть в следующем месяце предприятие произведет 80 ед. продукции, а продаст 100 ед. Все остальные условия остаются прежними. Сравним результаты расчета себестоимости готовой продукции при новых условиях (табл. 5).

Таблица 5. Сравнение результатов расчета, (тыс. руб.)

Статья	Метод		
	МППЗ	ММ	ТОС
Остаток готовой продукции на начало месяца	9	7	4
Себестоимость выпуска	38	28	16
Выручка от реализации	55	55	55
Себестоимость реализованной продукции	(47)	(35)	(20)
Прибыль	8	20	35
Коммерческие расходы	(5)	(5)	(5)
Постоянные производственные расходы		(10)	(22)
Прибыль (убыток)	3	5	8

Из данного сравнения можно сделать вывод, что чем больше затрат включается в себестоимость готовой продукции, тем менеджменту предприятия выгоднее увеличивать запасы готовой продукции для улучшения финансовых показателей. И даже в том случае, когда реально деятельность предприятия находится на грани убыточности (как в рассматриваемом примере), в «Отчете о прибылях и убытках» (форма 2) этого может быть не видно.

МАСТЕР-КЛАСС

Однако запасы готовой продукции — это замороженные денежные средства предприятия. Предприятие уже заплатило поставщикам за материалы, выплатило заработную плату рабочим, и т.д., а денег от покупателей не получило. В итоге это приводит организацию к ситуации, когда «прибыль есть, а денег нет».

Не существует однозначного ответа, какой из методов расчета себестоимости является правильным. Считается, что отчетность, подготовленная с использованием маржинального метода, дает наилучшую информацию для целей принятия управленческих решений.

Анализ «за» и «против»

Каждый из методов расчета себестоимости готовой продукции имеет свои плюсы и минусы.

МЕТОД ПОЛНОГО ПОГЛОЩЕНИЯ ЗАТРАТ

Аргументы «за»:

- постоянные производственные расходы являются частью производственного процесса, и должны включаться в себестоимость продукции для более корректного ценообразования;
- если предприятия сдает отчетность по международным стандартам, то стандарт SSAP 9 (Statements of Standard Accounting Practice — Положение о стандартной практике ведения бухгалтерского учета) требует использования метода полного поглощения затрат;
- если формируются запасы для реализации в будущем периоде (например, предприятие производит продукцию нерегулярного, сезонного спроса), то МППЗ даст более точный результат деятельности за счет переноса производственных расходов на период реализации.

Аргументы «против»:

- менеджмент может манипулировать показателями прибыли за счет запасов готовой продукции.

МАРЖИНАЛЬНЫЙ МЕТОД

Аргументы «за»:

- маржинальная прибыль дает более полное представление о финансовом состоянии предприятия;
- при использовании МППЗ на предприятиях с различными типами продуктовых линеек, отнесение постоянных производственных расходов на конкретную единицу продукции, является сложной задачей и может вводить в заблуждение о реальной себестоимости единицы продукции.

МАСТЕР-КЛАСС

Аргументы «против»:

- отсутствует информация о полной себестоимости единицы и, как следствие, усложняется ценообразование.

МЕТОД «ТОС»

Аргументы «за»:

- метод хорош в краткосрочной перспективе на предприятиях, находящихся в кризисном состоянии, поскольку максимизирует краткосрочную прибыль.

Аргументы «против»:

- этот метод сложно использовать при долгосрочном планировании деятельности из-за отсутствия информации по затратам на единицу продукции (кроме материалов);
- усложняет ценообразование на продукцию, поскольку остальные «нематериальные» расходы составляют значительную часть затрат предприятия, и цена продукции должна быть рассчитана с их учетом.

Таким образом, различные методы расчета себестоимости дают разные финансовые результаты деятельности предприятия. Важно понимать, какой из методов целесообразно использовать для анализа деятельности в каждой конкретной ситуации. При этом необходимо учитывать, что разница между суммами прибыли получится только при оперативном анализе. В долгосрочном периоде сумма прибыли при использовании различных методов учета будет одинакова, поскольку различные методы расчета себестоимости меняют период учета затрат, но не меняют саму сумму затрат.